



UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Centro de ciências sociais

Faculdade de direito

Jean Rodrigo Ribeiro de Pontes

Tratados internacionais em matéria tributária: Brasil e a troca automática internacional de informações para fins fiscais

Rio de Janeiro
2019

Jean Rodrigo Ribeiro de Pontes

Tratados internacionais em matéria tributária: Brasil e a troca automática internacional de informações para fins fiscais



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito Internacional, da Universidade Estadual do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Emílio Vauthier Borges de Macedo

Rio de Janeiro
2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

P814 Pontes, Jean Rodrigo Ribeiro de.

Tratados internacionais em matéria tributária: Brasil e a troca automática internacional de informações para fins fiscais/ Jean Rodrigo Ribeiro de Pontes. - 2019.

125 f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Emílio Vauthier Borges de Macedo.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.Cooperação internacional - Teses. 2. Tratados –Teses. 3.Contribuintes (Direito tributário) – Teses. I.Macedo, Paulo Emílio Vauthier Borges de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Jean Rodrigo Ribeiro de Pontes

Tratados internacionais em matéria tributária: Brasil e a troca automática internacional de informações para fins fiscais

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito Internacional, da Universidade Estadual do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 18 de fevereiro de 2019.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Paulo Emílio V. Borges de Macedo (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Sergio André Rocha

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Rafael Zelesco Barreto

Escola de Guerra Naval

“Da vontade do mundo, questiona o porquê de ter raízes.
O canto do passarinho de Angelou ressoa ao fundo.
Now she also knows why caged bird sings.
Da vontade do mundo, questiona o porquê ser mais fácil mentir em estrangeiro.”

PONTES, J. Pluralidade significativa intensa, 2016.

AGRADECIMENTOS

Embora esta lista não siga qualquer ordem de preferência, sabe-se que, tradicionalmente, guarda-se o último agradecimento para a pessoa mais especial. Sem prejuízo dos demais, gostaria de fazer o inverso. Este trabalho não seria possível sem o auxílio de minha sócia, amiga e noiva, Ada. Sem o seu amor, carinho e paciência, eu não teria suportado os conflitos, crises e pressões inerentes ao sonho de um mestrado. Esta dissertação, com toda certeza, também é dela.

Não poderia deixar de agradecer imensamente a todos os professores que me acompanharam nesta jornada, iniciando, primeiramente, pela pessoa do meu orientador, Prof. Paulo Emílio Borges de Macedo, a quem não tenho como deixar de ser grato pelos anos de parceria.

Ao Prof. Rafael Zelesco, agradeço os preciosos comentários na banca de qualificação e ao Prof. Sergio André Rocha, marco teórico em pessoa de meu tema, agradeço pela honra de ter aceito o convite para participação da banca.

Agradeço imensamente ainda às professoras da linha de direito internacional: Prof. Marilda Rosado, pela doçura, pelas palavras de incentivo e por me fazer acreditar que é possível conciliar uma jornada acadêmica e profissional e à Prof. Carmen Tiburcio, ícone do direito internacional, a qual me ensinou que compromisso e seriedade podem sempre acompanhar compreensão e amizade.

Ainda agradeço ao Prof. Luís Roberto Barroso, o qual muito gentilmente me recebeu nas aulas de direito constitucional contemporâneo e ao Prof. Luís Gustavo Grandinetti, cuja disciplina sobre direitos fundamentais me rendeu uma excelente amizade acadêmica.

Este trabalho também não teria sido finalizado sem as parcerias realizadas com a Universidade Federal do Rio de Janeiro, a quem agradeço na figura de meu grande amigo, o Prof. Carlos Bolonha, coordenador do Laboratório de Estudos Institucionais (Letaci), e com a Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, na qual fui recebido como pesquisador externo pelo sempre solícito Prof. Ribas.

Devo agradecer ainda a todos meus colegas do PPGD/UERJ, os quais compartilharam comigo as angústias das cargas de leitura, as dezenas de fichamentos e os prazos para entrega de artigos. Todos vocês merecem o título de mestre.

Por fim, agradeço à minha família: minha mãe Iva, exemplo de esforço e superação, meu irmão Alexandre, amigo que tenho certeza que posso contar e meu pai Paulo (*in memoriam*), que com certeza está sorrindo no Céu.

RESUMO

PONTES, J. R. R. *Tratados internacionais em matéria tributária: Brasil e a troca automática internacional de informações para fins fiscais*. 2019. f. 125. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

O último século presenciou uma verdadeira expansão do direito internacional tributário. Esta afirmação comprova-se, por exemplo, pela exponencial utilização de tratados como mecanismos de cooperação fiscal transfronteiriça, em especial, aqueles referentes à troca de informações entre autoridades administrativas de diferentes Estados. Alinhado ao contexto de diálogo entre instituições à nível global, o Brasil tornou-se recentemente signatário da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, desenvolvida conjuntamente pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Conselho da Europa em 1988 e emendada pelo Protocolo de 2010. Entendendo que a ratificação do diploma insere o País de forma definitiva na denominada “Era do Fisco Global”, esta dissertação investiga as implicações da adesão brasileira ao sistema convencional, buscando alertar para possíveis dificuldades em sua implementação. Em especial, alerta-se quanto à potencial incompatibilidade do intercâmbio automático de informações fiscais e o arcabouço doméstico protetivo dos direitos dos contribuintes. Ao fim, sugere-se que a própria legitimidade do sistema só será garantida se fomentados mecanismos de confiança institucional.

Palavras-chave: Cooperação internacional. Convenções em matéria tributária.

Troca Automática de Informações.

ABSTRACT

PONTES, J. R. R. *International tax treaties: Brazil and the automatic Exchange of information for taxes purposes*. 2019. f. 125. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The last century witnessed a real expansion of international tax law. This is demonstrated, for example, by the exponential use of treaties as mechanisms for cross-border tax cooperation, especially with regard to the exchange of information between national administrative authorities. In line with the context of dialogue among institutions at the global level, Brazil has recently become a signatory of the Multilateral Convention on Mutual Assistance in Tax Matters, jointly developed by the Organisation for Economic Co-operation and Development ("OECD") and the Council of Europe in 1988 and amended by Protocol in 2010. Considering that the ratification of the diploma inserts Brazil definitively in the so-called "Global Tax Age", this dissertation investigates the implications of the Brazilian decision, seeking to alert to possible difficulties in the Convention implementation. In particular, it is alerted to potential incompatibility of the automatic exchange of tax information and the Brazilian framework for protecting taxpayers' rights. Finally, it is suggested that the legitimacy of the system itself will only be guaranteed through the promotion of mechanisms of institutional trust.

Keywords: International cooperation. Tax Conventions. Automatic Exchange of Information.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAA	Competent Authority Agreement
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CRS	Common Reporting Standard
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CIJ	Corte Internacional de Justiça
CPJI	Corte Permanente de Justiça Internacional
CTN	Código Tributário Nacional
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
DO	Diário Oficial
EC	Emenda Constitucional
EUA	Estados Unidos da América
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAAT	General Agreement On Tariffs And Trade
G7	Grupo dos Sete
G20	Grupo dos Vinte
IFA	<i>International Fiscal Association</i>
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
OCDE ou OECD	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECE	Organização para a Cooperação Econômica Europeia

ONU	Organização das Nações Unidas
RE	Recurso Extraordinário
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIEA	Tax Information Exchange Agreement (Acordo de Intercâmbio de Informações Tributárias)
UE	União Europeia

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Informações agrupadas conforme a Teoria dos Jogos.....	110
----------	--	-----

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	A ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA E OS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS EM MATÉRIA DE COOPERAÇÃO FISCAL.....	18
1.1	O tratado internacional como fonte do direito tributário brasileiro.....	18
1.2	Rito constitucional para incorporação de tratados tributários ao ordenamento interno.....	19
1.2.1	<u>A discussão entre monistas e dualistas e sua repercussão na eficácia de tratados tributários.....</u>	23
1.2.2	<u>Tratados contratuais e tratados normativos.....</u>	26
1.2.3	<u>Cooperação tributária e hierarquia de Tratados de Direitos Humanos na Constituição de 1988.....</u>	31
1.2.4	<u>Conflitos entre tratados tributários e leis.....</u>	34
1.2.5	<u>Tratados tributários como normas especiais.....</u>	38
2	COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A CONSECUÇÃO DA “ERA DO FISCO GLOBAL”	42
2.1	Desvelando a cooperação jurídica internacional em matéria tributária.....	43
2.2	Breve histórico da formação do sistema convencional de troca de informações para fins fiscais.....	47
2.2.1	<u>A Liga das Nações e a Convenção Modelo de 1928.....</u>	49
2.2.1.1	<i>Mexico e London drafts.....</i>	52
2.2.1.2	Tratados bilaterais e o caminho para consolidação do sistema clássico de troca informações a pedido.....	54
2.2.1.3	Aprimoramento da troca de informações a pedido: Modelo OCDE x Modelo estadunidense.....	55
2.2.1.3.1	Convenção Modelo da OCDE.....	56
2.2.1.3.2	O modelo estadunidense: <i>U.S. tax information exchange agreement...</i>	60
2.3	O caminho para a criação de um sistema de troca automática de	61

	informações.....	
2.3.1	<i>Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA</i>	64
2.4	Acordo Multilateral de Autoridades Competentes (MCAA) e Padrão Comum de Relatório (CRS)	66
2.4.1	<i>O Modelo Competent Authority Agreement (CAA)</i>	66
2.4.2	<i>Common Reporting Standard (CRS)</i>	68
3	LIMITES À TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS: DIREITOS E GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES.....	72
3.1	Limitações convencionais à troca automática de informações para fins fiscais.....	73
3.1.1	<u>Inseguranças gerais.....</u>	76
3.1.2	<u>Características específicas da troca automática de informações.....</u>	79
3.2	Direitos dos contribuintes no intercâmbio automático de informações para fins fiscais.....	80
3.2.1	<u>Direito de notificação.....</u>	81
3.2.2	<u>Direito de participação.....</u>	86
3.2.3	<u>Direito de intervenção.....</u>	88
3.3	O Brasil e a troca automática: questões específicas.....	89
3.3.1	<u>Sigilo bancário e fiscal.....</u>	89
3.3.2	<u>Participação do Ministério Público.....</u>	93
3.3.3	<u>Art. 199 do CTN e a impossibilidade de utilização das informações para fins não fiscais.....</u>	94
3.3.4	<u>Utilização de Prova Ilícita.....</u>	95
3.3.5	<u>Efeitos temporais da Troca Automática: a questão da irretroatividade tributária.....</u>	97
4	O BINÔMIO FISCALIZAÇÃO-SANÇÃO REPRESENTA A ÚNICA VIA PARA COMBATER A EVASÃO FISCAL? O NECESSÁRIO INCREMENTO DE MECANISMOS DE CONFIANÇA INSTITUCIONAL NA SEARA TRIBUTÁRIA.....	99
4.1	A utilização da análise econômica do direito.....	100
4.1.1	<u>A trágica evasão fiscal.....</u>	101
4.1.2	<u>Traduzindo a tendência à evasão em números: modelos clássicos.....</u>	102

4.1.3	<u>A evasão fiscal representa uma falha na alocação de recursos para a atividade fiscalizadora?</u>	107
4.2	A moralidade no cumprimento das obrigações tributárias	110
4.3	A relação entre evasão fiscal, confiança e eficácia constitucional: perspectivas brasileiras	114
	CONCLUSÃO	118
	REFERÊNCIAS	120

INTRODUÇÃO

À primeira vista, pode parecer atípico que uma dissertação da linha de direito internacional proponha-se à análise do complexo e técnico tema do intercâmbio automático de informações em matéria fiscal. Conquanto seja verdade que a matéria venha sendo exclusivamente abordada no País por especialistas em direito tributário¹, parece possível que o diálogo com os internacionalistas renda bons frutos. Acredita-se nessa hipótese, pelo fato de a cooperação jurídica em matéria fiscal derivar de fontes convencionais, o que, em última instância, significa que sua genealogia se inicia no campo do direito internacional².

Todavia, é certo que as linhas que se seguem não assumirão um viés exclusivamente internacionalista. Isso nem ao menos seria possível, pois essa tentativa *avant la lettre* conjuga a trajetória acadêmica do autor, focada no direito internacional, à sua prática profissional, a qual lida rotineiramente com questões atinentes ao direito internacional tributário. A determinação do objeto e sua problematização se originaram

¹ Cf.: ALMEIDA, C. O. F.; MOSTAÇO, G. M. Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, p. 173-207, 2017. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/511>> Acesso em: 15 jan. 2019; ALMEIDA, C. O. F.; STEFANO FILHO, M. D. Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará*, v. 37, n. 2, 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6597>> Acesso em: 15 jan. 2019.; BASTOS, F. S. *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*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FGV, 2014. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV_7ef66c6544c2cf6afd3ae98a2d584d81> Acesso em: 15 jan. 2019; CARVALHO, A. S. C.; CARVALHO JÚNIOR, H. Troca de Informações entre autoridades fiscais. O art. 26 e os acordos de bitributação. In: PANZARINI FILHO, C. et al (Coord.). *Estudos avançados de Direito Tributário*. São Paulo: Elsevier, 2012; GRECO, M. A. Troca de informações fiscais. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (Coord.). *Sigilo bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011; SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: DE SANTI, E. M. D. et al. (Coords.) *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013; SCHOUERI, L. E. et al. The rule of law and the effective protection of taxpayers rights in developing countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, n. 10, 2017. <Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3034360>> Acesso em: 12 maio 2018.; ÔRRÉS, H. T. Programa de Regularização de Ativos Lícitos no Exterior e Direitos à Proteção da Propriedade Privada. In: PAULA JUNIOR, A.; SALUSSE, E. P.; ESTELLITA, H. (Coords.). *Regime especial de regularização cambial e tributária: aspectos práticos*. São Paulo: Noeses, 2016; ROCHA, S. A. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayers' rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016 e *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

² Cf. AVI-YONAH, R. S. International Tax as International Law. *Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009*, Michigan, p. 2-28, 2004.

justamente de estudos acadêmicos realizados anteriormente, sobretudo na seara do direito dos tratados, e de observações resultante diretamente da prática advocatícia. Em especial, o motivo de lidar com o tema da troca de informações liga-se à visualização das incertezas enfrentadas nos últimos anos por contribuintes que buscam se adequar aos novos padrões de transparência internacional. Não se nega, porém, que o tema do intercâmbio seja antigo.

Na retrospectiva histórica realizada neste trabalho, concluiu-se que a primeira manifestação convencional de cooperação em matéria tributária remonta a 1843, quando Bélgica e França celebraram um acordo para a troca de informações sobre bens imóveis detidos por residentes em seus respectivos territórios. Em fóruns multilaterais, o assunto veio a ser tratado em 1922, ocasião em que a Liga da Nações reuniu um comitê de especialistas técnicos para elaboração das primeiras convenções tributárias modelo, as quais seriam aperfeiçoadas em 1946, sob os auspícios da então jovem Organização das Nações Unidas, para a consecução de um modelo único de assistência administrativa mútua em matéria tributária. Em 1955, com base nos documentos já existentes, a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OECE) publicou as primeiras recomendações aos seus membros a fim de evitar a dupla tributação internacional. Já sucedida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em julho de 1963, seria adotado o art. 26 do *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, base estrutural para o intercâmbio moderno de informações fiscais.

Foram, porém, as últimas duas décadas que presenciaram efetivos esforços para a criação de um fórum global de transparência e troca de informações para fins fiscais. Em 1988, a OCDE e o Conselho da Europa editaram a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária. Atendendo a solicitações do Grupo dos 20 (G-20), o tratado foi emendado em 2010, a fim de possibilitar a adesão de toda comunidade internacional ao instrumento. Nesta data, é possível afirmar que o novo sistema de transparência foi implementado: 126 jurisdições já se incluem no rol de signatários da Convenção, dentre os quais o Brasil³.

Ocorre que, diante do arcabouço constitucional e legal pátrio, a previsão convencional da troca automática de informações fiscais não está livre de

³ OECD. *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2018.

incompatibilidades normativas que afastam sua eficácia⁴. Isso porque, apesar de ser louvável o esforço para criação de uma sociedade transparente em termos fiscais, a troca de informações não pode ocorrer ao simples alvedrio das autoridades administrativas. A consolidação de um sistema de cooperação global em matéria tributária exige, primeiramente, que ocorra a harmonização entre o combate a práticas tributárias abusivas e toda uma estrutura protetiva de direitos dos contribuintes.

No Brasil, garantias como a proteção ao sigilo fiscal e a inafastabilidade da tutela jurisdicional encontram-se positivadas tanto em normas constitucionais, quanto em tratados internacionais devidamente internalizados. Desse modo, conflitos entre autoridades administrativas e contribuintes quanto aos limites da troca de informações, leia-se conflitos entre normas domésticas e internacionais, farão parte da rotina judicial brasileira, o que justifica a preocupação da academia em se adiantar a polêmicas.

Ademais, se o principal objetivo da criação de um sistema global de cooperação é o combate à evasão⁵, talvez a estratégia de incremento de mecanismos amigáveis para incentivar a colaboração dos contribuintes seja mais eficiente do que a adoção de uma política sancionadora. Esse é um ponto específico que será tratado ao fim do trabalho e envolve a conscientização quanto à importância do fomento da confiança da sociedade civil na Administração Pública.

Assim, em termos metodológicos, foram delimitadas as áreas de investigação da pesquisa para sustentar a análise do objeto específico de estudo: a inserção do Brasil no sistema convencional de troca automática de informações para fins fiscais.

É importante realizar uma nota prévia quanto à existência de três formas principais de intercâmbio de informações para fins fiscais previstas nos modelos OCDE: por requisição, espontânea e automática. Frise-se, entretanto, que a delimitação de marco teórico ora em estudo circunda especificamente a problemática envolvendo o intercâmbio automático de informações fiscais, haja vista a existência na literatura

⁴ No mesmo sentido: SCHOUERI, L.E.; M.C. BARBOSA, Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os Desafios da Transparência Fiscal Internacional. In: SANTI et al. *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*, São Paulo, Fiscosoft, 2013, p. 518. ROCHA, S. A. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayers' rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016.

⁵ Cf. OECD. *Global Forum on Tax Transparency marks a dramatic shift in the fight against tax evasion with the widespread commencement of the automatic exchange of financial information*, 22.11.2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-marks-a-dramatic-shift-in-the-fight-against-tax-evasion-with-the-widespread-commencement-of-the-automatic-exchange-of-financial-information.htm>. 15 jan. 2019.

nacional de profundos estudos sobre as demais hipóteses. O intercâmbio automático envolve a transmissão sistemática e periódica de informações do contribuinte do estado de origem para o estado de residência, como, por exemplo, detalhes comuns de certas categorias de renda (juros, dividendos, royalties, salários, pensões, etc.).

Nesse sentido, o trabalho objetiva compreender as premissas que incentivam a cooperação em matéria tributária, os problemas que podem advir do intercâmbio automático de dados e os requisitos para resguardo dos direitos dos contribuintes nesse processo.

Para cumprir o desiderato proposto, a dissertação divide-se em quatro Capítulos. O primeiro dedica-se à análise da possibilidade de um tratado internacional em matéria tributária ser considerado fonte do direito brasileiro. Nele são abordadas questões atinentes ao rito de internalização de convenções, posição hierárquica de normas internacionais e conflitos entre tratados e legislação doméstica. Em suma, discussões fundamentais para compreender os argumentos desenvolvidos ao longo do trabalho.

O Capítulo II propõe-se a analisar os fundamentos legitimadores da cooperação jurídica internacional no âmbito da troca de informações em matéria tributária. Como será visto, o desenho institucional clássico da assistência administrativa mútua em matéria tributária, por décadas, pautou-se na bilateralidade da cooperação, consolidando o sistema de troca de informações “a pedido”. Por essa razão, é necessário reconstituir a narrativa histórica de transição para o sistema de troca automática.

Isso feito, apresentam-se no Capítulo III os problemas advindos da inserção do Brasil na “Era do Fisco Global”. Nessa altura, já terá sido demonstrado que os mecanismos de cooperação criados garantem amplos poderes às autoridades fiscais, porém, poucas são as limitações ao intercâmbio de informações. Propõe-se, então, uma abordagem dos direitos e garantias do contribuinte previstas nas esferas internacional e doméstica.

Finalmente, o Capítulo IV ensaia uma compreensão alternativa do combate à evasão fiscal, principal motivação por detrás do sistema global de troca de informações. Por meio de ferramentas fornecidas pela análise econômica do direito e da psicologia comportamental, conclui-se que, muito além de mecanismos de fiscalização e punição, é necessária uma reflexão acerca de um dos fatores de legitimidade do direito tributário mais negligenciado: a confiança dos contribuintes nos entes estatais.

1 A ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA E OS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS EM MATÉRIA DE COOPERAÇÃO FISCAL

No teatro, um roteiro previsível é abominável; na academia, didático. Com isso em mente, o raciocínio deste Capítulo inicia-se por um ponto já esperado: a compreensão dos tratados internacionais como fontes do direito tributário nacional. As conclusões pela exegese dos tratados de cooperação em matéria fiscal como espécies do gênero “tratado tributário” permitem, em tópico subsequente, adentrar pela temática formal da incorporação das normas internacionais no direito brasileiro. Tal opção metodológica traz uma vantagem: a remissão a problemas dogmáticos fundamentais relativos ao objeto, como hierarquia normativa e pressupostos de eficácia de tratados, os quais, apesar de ultrapassarem a seara da cooperação para troca de informações, atingem, ainda que por caminhos diversos, seu núcleo mais essencial. Em via contrária, reconhece-se que a abordagem não está livre de críticas, pois impediria sobretudo a análise exauriente de ricos debates doutrinários. Por essas razões, o que se tem em mente é que as noções a seguir apresentadas são apenas a moldura do tema pesquisado nesta dissertação.

1.1 O tratado internacional como fonte do direito tributário brasileiro

A dogmática jurídica concede ao termo “fonte” a árdua função de delimitar as regras de criação do direito⁶. A tarefa parece ser naturalmente ambígua, uma vez que o processo de formação de normas jurídicas envolve tanto a análise formal da gênese dos mandados legais, quanto o estudo dos aspectos materiais que circundam a constituição sociopolítica da norma⁷. Considerando o balizamento teórico desta dissertação, o

⁶ A utilização da expressão “regras de criação do direito” é recorrentemente empregada pela doutrina internacionalista. Um bom exemplo é encontrado em: GUGGENHEIM, P. Contribution a l’Histoire des Sources du Droit des Gens. *Recueil de Cours de L’Académie de Droit International*, v. 94, 1958, p. 6.

⁷ Trata-se, portanto, da crítica zetética aos postulados dogmáticos clássicos no estudo do direito. Nesse sentido, cf.: FERRAZ JÚNIOR, T. S. *Introdução ao Estudo do Direito*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 235: “Na verdade, a expressão fonte do direito é uma metáfora cheia de ambiguidades. O uso da palavra está transposto e pretende significar origem, gênese. As discussões sobre o assunto, que mencionamos,

recurso à teoria das fontes busca tão somente auxiliar a identificação do tratado internacional como fonte formal do direito tributário brasileiro. A pretensão analítica não alcança intencionalmente o melindro filosófico característico do tema, satisfazendo-se com o singelo objetivo de descrever os meios de manifestação das normas convencionais no ordenamento doméstico.

Para cumprimento do desiderato, o primeiro e mais lógico ponto de partida encontra-se no estudo da inserção dos “tratados e convenções internacionais” na estrutura do artigo 96 do Código Tributário Nacional, cujo fim é o de definir formalmente a expressão “legislação tributária”⁸. Aos olhos do internacionalista, a intenção legislativa é louvável, uma vez que privilegia o direito das gentes; porém, tautológica, na medida em que estabelece contornos distintivos entre espécies de igual natureza. Isso porque, embora preteritamente tenham existido esforços diplomáticos para qualificar e individualizar diferentes espécies de tratado (acordo, ajuste, carta, convenção, convênio, pacto, *etc.*), a doutrina hodierna parece assente em defender que não mais cabe qualquer tentativa de categorização de compromissos internacionais: atendendo aos pressupostos básicos para ser considerado tratado, o acordo assim será definido⁹.

Não obstante, algumas vozes insistem na importância da distinção tratados-convenções internacionais no Brasil, haja vista existirem, em matéria tributária, tratados contratuais e tratados normativos, restando a estes últimos a classificação como

revelam que muitas das disputas resultam daquela ambiguidade, posto que por fonte quer-se significar simultaneamente e, às vezes confusamente, a origem histórica, sociológica, psicológica, mas também a gênese analítica, os processos de elaboração e de dedução de regras obrigatórias, ou, ainda, a natureza filosófica do direito, seu fundamento e sua justificação. Por sua vez, a própria expressão direito, igualmente vaga e ambígua, confere à teoria uma dose de imprecisão, pois ora estamos a pensar nas normas (direito objetivo), ora nas situações (direito subjetivo) e até na própria ciência jurídica e sua produção teórica (as fontes da ciência do direito). Essas ambiguidades, porém, se explicam. Afinal, a teoria das fontes relaciona-se, primordialmente, com o problema da identificação do que seja direito no contexto da sociedade moderna.”

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. “Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

⁹ Os pressupostos básicos de um tratado cumprem-se em acordos formais concluídos entre sujeitos de direito internacional, cujo objetivo seja a produção de efeitos jurídicos a serem regidos pelo direito das gentes. Cf. DIHN, N. Q.; DAILLIER, P.; PELLET, A. *Direito Internacional Público*. 2. ed. Trad. Vítor Marques Coelho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 120. Ainda nesse sentido, Cf. REZEK, J. F. *Direito internacional público: curso elementar*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 39-40.

convenção¹⁰. Tal argumento é questionável. O tópico será tratado com detalhes adiante, sendo possível adiantar apenas que compartilhamos da opinião de Sérgio André Rocha, para quem “classificações não são boas nem ruins, mas úteis ou inúteis.”¹¹

Por esse ângulo, uma sistematização que parece mais relevante ao estudo das fontes é aquela que tange à segunda parte do art. 96 do Código Tributário, alusiva ao conteúdo dos tratados ali elencados. A dicção do comando legal define o tratado e a convenção tributária como os acordos “que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Destarte, é possível extrair a existência de dois tipos de tratados: (i) aqueles de exclusiva e expressa matéria tributária e (ii) aqueles afetos à matéria tributária¹².

A distinção entre as modalidades enumeradas varia na doutrina tributária. Uma sensata e razoável conclusão sobre a natureza de tratados expressamente tributários é encontrada nos ensinamentos de Edwin Seligman, os quais restaram formalizados em seu curso na Academia de Direito Internacional da Haia em 1927. Para o referido autor, todos os tratados tributários são, em última análise, tratados de cooperação, os quais se subdividem em três modalidades específicas de colaboração: (i) uma que diz respeito à cooperação estatística, a qual permite a interpretação de fatos tributários comuns a diversos ordenamentos; (ii) outra que se refere ao intercâmbio internacional de informações; e, (iii) uma última, que concerne à resolução de conflitos fiscais, dentre os quais, o relativos à bitributação¹³:

De outro lado, os tratados que apenas afetam a matéria tributária seriam aqueles que, nas lições de Alberto Xavier, “contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias”¹⁴. Diversos exemplos poderiam ser citados, dentre os quais, os acordos de livre comércio, as regulações internacionais de navegação aérea e transporte

¹⁰ Sobre o tema, cf. PINTO, G. M. A. *Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil*. *Rev. Direito FGV*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-163, 2008, p. 139.

¹¹ ROCHA, S. A. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 118.

¹² Cf. SCHOUERI, L. E. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 108: “Tratados internacionais são fonte de Direito Tributário, arroladas imediatamente após as leis entre os instrumentos que compõem a “legislação tributária”, na expressão do artigo 96 do Código Tributário Nacional. Assumem relevância não só aqueles que afetam a matéria tributária (como os compromissos assumidos pelo País em órgãos colegiados de comércio, por exemplo), como os que versam expressamente sobre assuntos tributários (tratados relativos a tributos aduaneiros e acordos de bitributação são exemplos).”

¹³ SELIGMAN, E. R. A. *La double imposition et la coopération fiscale internationale*. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, tomo 20, 1927, p. 463 e seguintes.

¹⁴ XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 96.

marítimo, os tratados de proteção de investimentos e mesmo as convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares. Tratam-se, portanto, de atos normativos cujo teor primordial não cuida de fatos jurídicos típicos da cooperação tributária, embora a tangenciem de maneira visível¹⁵.

Da distinção, conclui-se que os tratados de cooperação para troca automática de informações fiscais, objetos desta dissertação, enquadram-se no rol do artigo 96 do Código Tributário, integrando suas normas e fazendo jus à classificação como fonte formal do direito doméstico. Ao contrário do direito internacional, contudo, a noção de fontes formais no direito brasileiro perpassa necessariamente pela ideia de produção normativa formalizada. Nesse contexto, e considerando que as fontes formais dizem respeito às técnicas que permitem inferir se uma regra pertence ao direito positivo¹⁶, o ordenamento prevê um procedimento formal de criação normativa a partir de tratados internacionais, preestabelecido em regras de matriz constitucional.

1.2 Rito constitucional para incorporação de tratados tributários ao ordenamento interno

Na grande maioria dos países de tradição democrática, o Poder Legislativo atua no processo de celebração de determinadas espécies de tratados internacionais, a fim de autorizar a vinculação do Estado a obrigações internacionais pelo Poder Executivo¹⁷.

¹⁵ Em trabalho sobre o tema, Gustavo Pinto alerta que, a despeito de a classificação ser válida, inexistem meios de catalogar com precisão os tratados que apenas afetam a matéria tributária. Sobre o tema, afirma que é importante demonstrar que “pode haver tratados que não tenham por objeto matéria tributária, mas que venham a afetá-la. No entanto, a heterogeneidade desses tratados dificulta um tratamento dogmático unitário à matéria”. PINTO, G. M. A. *Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o Direito interno no Brasil. Rev. Direito FGV*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-163, 2008, p. 140.

¹⁶ Cf. DIHN, N. Q.; DAILLIER, P.; PELLET, A. *Direito Internacional Público*. 2ª ed. Trad. Vítor Marques Coelho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, pp. 113-114.

¹⁷ Na Alemanha, por exemplo, tratados reguladores de “relações políticas” ou que introduzam modificações na legislação federal, por mandamento constitucional, exigem, em adição à vontade do Executivo, o consentimento ou participação, na forma de uma lei federal, dos órgãos responsáveis em cada caso pela elaboração da respectiva norma modificada ou introduzida. Cf. ALEMANHA. Constituição da República Federativa da Alemanha. Art. 59, §2º, primeira parte: “Os tratados que regulem as relações políticas da Federação ou que envolvam matérias de competência da legislação federal requerem o consentimento ou a participação dos respectivos órgãos legislativos federais, sob a forma de uma lei federal”. Tradução livre de: “Verträge, welche die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, bedürfen der Zustimmung oder der

Esse é o caso do Brasil: por força constitucional, a conjugação de vontades entre o Chefe do Executivo e o Poder Legislativo faz-se essencial para o aperfeiçoamento da decisão manifestada no plano internacional em se submeter às disposições de tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional¹⁸. A presença do transcrito delimitador – “encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” – é uma peculiaridade específica do processo brasileiro, que impulsiona reflexões no campo dos tratados tributários.

A aparente restrição material estabelecida ao Poder Legislativo, originalmente proposta pela Emenda nº 2358, justifica-se ao argumento de ser necessária a submissão ao Congresso dos “compromissos de endividamento externo do País”¹⁹. Ao mapear o posicionamento da doutrina nacional a respeito da correta interpretação acerca da competência material do Legislativo no trâmite da internalização de tratados, Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros destaca duas correntes principais: (i) a primeira advoga que a ratificação de acordos internacionais que não acarretem encargos gravosos ao patrimônio nacional dispensa o referendo legislativo; (ii) a segunda, por seu turno, afirma que a restrição quanto à matéria carece de rigor técnico, devendo essa ser ignorada ou interpretada como a expressa necessidade de o Congresso avaliar a regularidade de compromissos de natureza financeira assumidos antes de 1988²⁰.

Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes”. Disponível em: <https://www.bundestag.de/grundgesetz>. Acesso em 16.09.2018.

¹⁸ É o que se depreende da leitura dos arts. 49 e 84 da CRFB/1988, *in verbis*: “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; [...] Art. 84 – Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”. De acordo com José Francisco Rezek, a “superabundância nominal” utilizada pelo constituinte, o qual faz referência a “ajustes, convenções e tratados”, demonstra um provável intento de submeter à apreciação legislativa todas as formas de comprometimento convencional. Nesse sentido, cf. REZEK, J. F. *Direito internacional público: curso elementar*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 84. No mesmo sentido, cf. MELLO, C. D. A. *Direito Constitucional Internacional: uma introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 269.

¹⁹ GABSCH, R. A. *Aprovação de tratados internacionais pelo Brasil: possíveis opções para acelerar o seu processo*. Brasília: FUNAG, 2010, p. 38. A esse respeito, também cabe observar que a redação do dispositivo buscou findar as discussões quanto à natureza convencional dos acordos com o Fundo Monetário Internacional (FMI). Embora boa parte da doutrina advogasse que os chamados “acordos stand-by” com o FMI guardassem diversos pontos de contato com a dinâmica de celebração de tratado internacional, em especial quando realizados por meio de notas reversais ou troca de notas, algumas vezes questionavam sua convencionalidade. A esse respeito, cf.: MEDEIROS, A. P. C. As Operações com o FMI e a Competência Privativa do Senado Federal. In: MAZZUOLI, V. de O. (Org.). *O Brasil e os Acordos Econômicos Internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 74.

²⁰ MEDEIROS, A. P. C. Poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados a luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional

Em relação ao direito internacional tributário, poucas, senão inexistentes, são as hipóteses de tratados que não incidem no art. 49, I, da Constituição²¹. Uma possível exceção poderia ser a dos *acordos executivos*, os quais consistem em compromissos mais simples que os tratados, como aqueles de diplomacia ordinária²². Não obstante, mesmo quando consideradas meras trocas diplomáticas de cooperação técnica, não há como se negar a possível repercussão econômica de quaisquer atos em matéria tributária. No caso específico dos acordos de trocas de informações, o crivo legislativo é inafastável, haja vista que um dos principais objetivos da cooperação é o combate à evasão e à elusão fiscal²³.

Em assim sendo, o Presidente da República detém com exclusividade a iniciativa das conversações diplomáticas que detenham objetivo convencional em matéria tributária. Após a assinatura de um tratado, por consequência necessária para que produza efeitos internos, o texto deve ser enviado para análise e eventual referendo do Congresso Nacional. Isso porque, ainda que não seja obrigado a submeter o texto ao crivo do parlamento, o Executivo não pode expressar sem o concurso de vontade do Legislativo o consentimento definitivo do Estado brasileiro em vincular-se aos termos de um tratado internacional²⁴.

brasileiro. 1995. 397 f. (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

²¹ Nesse sentido, cf. PINTO, G. M. A. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o Direito interno no Brasil. *Rev. Direito FGV*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-163, 2008, p. 144.

²² ACCIOLY, H. *Tratado de Direito Internacional Público*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 677. Veja também: REZEK, J. F. *Direito internacional público: curso elementar*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 86: “Os acordos “que consignam simplesmente a interpretação de cláusulas de um tratado já vigente”, os “que decorrem, lógica e necessariamente, de algum tratado vigente e são como que o seu complemento”, e os de *modus vivendi*, “quando têm em vista apenas deixar as coisas no estado em que se encontram, ou estabelecer simples bases para negociações futuras”. Os primeiros, bem como estes últimos, inscrevem-se no domínio da diplomacia ordinária, que se pode apoiar em norma constitucional não menos específica que aquele referente à celebração de tratados. Os intermediários se devem entender, sem qualquer acrobacia hermenêutica, cobertos por prévio assentimento do Congresso Nacional”.

²³ Sérgio André Rocha alerta que a cooperação internacional não consiste em instrumento exclusivamente voltado ao combate da evasão e da elusão internacional, isso porque “a própria eficácia dos sistemas tributários domésticos, em uma economia globalizada, passa pela cooperação entre os Estados”. Cf. ROCHA, S. A. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 65.

²⁴ Nota-se que uma análise histórica do constitucionalismo brasileiro demonstra que, desde a primeira Constituição Republicana de 1891, as Cartas pátrias conferem tais competências específicas aos poderes executivo e legislativo, tendo inexistido grandes alterações no que concerne ao respectivo rito para incorporação de tratados ao ordenamento brasileiro²⁴. Esta repartição foi proposta por Rui Barbosa ainda sob o Governo Provisório de 1889. A proposição se deu pela edição de dois Decretos, respectivamente, o Decreto nº 510 de 22 de junho de 1890 e o Decreto nº 914-A de 23 de outubro de 1890, e adotada

Nesse sentido, frise-se que o crivo congressional significa a aprovação, integral ou parcial, do tratado entabulado, inexistindo espaço para proposituras de emendas substitutivas do inteiro teor convencional. O próprio Legislativo, por meio da Consulta nº 04 de 2004, da Presidência à Câmara dos Deputados, já expressou seu entendimento quanto ao tema, estabelecendo que, em caso de discordância parcial, a aprovação do tratado será condicionada à alteração, modificação ou supressão indireta do texto do tratado por meio de um Projeto de Decreto Legislativo²⁵.

Uma vez referendado o tratado internacional, este pode seguir para ratificação pelo Presidente. A ratificação, note-se, é conduta discricionária do Poder Executivo. Caso haja interesse, o ato internacional cabível (como, por exemplo, a troca de instrumentos ou depósito) é realizado e, no âmbito interno, o texto segue para promulgação e publicação. Tais atos compõem a “fase integratória” da eficácia do tratado²⁶. Malgrado a ausência de publicação prejudique a exigibilidade perante o direito doméstico, essa não exime o Brasil de responsabilização internacional pelo descumprimento do tratado que houver ratificado²⁷.

Findado o processo de internalização, o tratado estará apto a produzir efeitos. Especificamente em matéria tributária, o artigo 98 do Código Tributário Nacional estipula como consequência do ato incorporador a revogação ou modificação da

posteriormente pela Assembleia Constituinte. Sobre o tema, cf. FERREIRA, W. Questões de direito constitucional. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 31, n. 4, p. 533-564, 1935, p. 543. Cf. também: FRANCO, A. A. de M. *Teoria da Constituição: as Constituições do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 109-111.

²⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Consulta nº 04 de 2004, da Presidência à Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/236372.pdf>. Acesso em 16.09.2018: “[...] os efeitos jurídicos das emendas aprovadas pelo Congresso Nacional, expressas no corpo do Decreto Legislativo como condição para a aprovação do ato internacional, serão plenos e constituem expressão do poder-dever do Congresso de resolver definitivamente sobre os atos internacionais. Tais efeitos repercutirão, naturalmente, sobre a ação do Poder Executivo, ao qual cumpre proceder diante de tal aprovação parcial. Neste caso, caberá ao Poder Executivo proceder segundo sua própria discricionariedade, podendo, por hipótese, promover novas negociações internacionais, visando a adequar o ato internacional às condições para a aprovação definidas pelo Congresso, ou abandoná-lo definitivamente.”

²⁶ Note-se que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a necessidade de internalização de tratados por meio de decreto de promulgação exarado pelo poder executivo, para que os mesmos estejam aptos a produzir quaisquer efeitos no âmbito doméstico. De acordo com o decidido na ADI-MC nº 1.480-3, de relatoria do ministro Celso de Mello, enquanto não concluída a incorporação do tratado ao direito interno, as disposições estabelecidas no mesmo não podem ser aplicadas no âmbito doméstico. Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI-MC 1.480-3. Rel. Min. Celso de Mello. Publicado no DJU de 08.08.2001”

²⁷ DALLARI, P. B. A. *Constituição e tratados internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 100.

legislação tributária interna e a necessidade de sua observância nos trâmites normativos vindouros. Esse parece ser um dos mais controversos dispositivos do ordenamento brasileiro, tendo sido estudado multidisciplinarmente pela doutrina nacional. Em verdade, a discussão por detrás do tema foi recepcionada como um embate entre duas das teorias mais conhecidas sobre a relação entre direito internacional e direito doméstico, o monismo e o dualismo. Esta parece, contudo, ser uma abordagem equivocada do fenômeno.

1.2.1 A discussão entre monistas e dualistas e sua repercussão na eficácia de tratados tributários

Como dito, o art. 98 do Código Tributário Nacional prescreve expressamente que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Há a previsão, portanto, de uma superioridade, em tese, dos tratados em matéria fiscal sobre normas domésticas. Para alguns juristas, como Sacha Calmon, o dispositivo “autonomiza o tratado como fonte autônoma de Direito Tributário, desnecessária a sua introjeção no sistema jurídico interno por ato legislativo específico”²⁸. Para outros, como Paulo de Barros Carvalho, o artigo sofre de equívoco incontornável “porquanto não são os tratados e as convenções internacionais que têm idoneidade jurídica para revogar a legislação interna, e sim os decretos legislativos que os ratificam”²⁹. Em última instância, a discussão passou a ser questionavelmente abordada como um confronto entre monistas e dualistas.

Os primeiros estudos sistematizados sobre a relação entre as ordens interna e internacional datam da segunda metade do século XIX³⁰, tendo chegado à Academia de

²⁸ COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 862.

²⁹ CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 112.

³⁰ Vicente Marota Rangel, contudo, nos lembra que a discussão teórica é muito mais antiga, “todavia, bem mais antiga é a preocupação com esse problema que remonta ao menos há quatro séculos, desde quando, aliás, o aforismo *International law is part of the law of the land*, passou a informar a jurisprudência dos tribunais de presas inglesas.” Cf. RANGEL, V. M. *Os conflitos entre o direito interno*

Direito Internacional da Haia, em 1923, por meio de Carl Heinrich Triepel³¹. O jurista defendia que enquanto a vontade do Estado (entendido como pessoa) cria o direito interno, o qual se aplica aos nacionais, a vontade combinada dos Estados gera o direito internacional, o qual incide sobre as nações. Direito interno e direito internacional são, portanto, frutos de fontes diferentes e se destinam a disciplinar relações distintas. O direito internacional não constitui um ramo do Direito, como o direito civil, o direito constitucional, etc., mas um ordenamento jurídico à parte do direito interno: trata-se da tese dualista³². Posteriormente, essa doutrina foi acompanhada por diversos e renomados internacionalistas, como Dionisio Anzilotti, Lassa Oppenheim, Santi Romano e Georg Schwarzenberger³³.

Em 1926, foi a vez de um dos principais críticos de Triepel proferir seu curso na Haia sobre o tema³⁴. Para Hans Kelsen, o dualismo conduz o operador à negação do valor jurídico do direito internacional e das ordens nacionais em razão da ausência de um fundamento jurídico comum. Isso porque a unidade de um sistema normativo depende da existência de uma norma fundamental para todas as regras individuais³⁵. O direito internacional subordina o direito nacional, passando a constituir a única fonte possível à busca da norma fundamental validadora do ordenamento jurídico único, a

e os tratados internacionais. *Revista da Faculdade de Direito USP*, São Paulo, v. 62, n. 2, p. 81-134, 1966, p. 83.

³¹ TRIEPEL, C. H. Les rapports de système entre droit interne et le droit international public. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 1, 1923.

³² Nesse sentido, afirma Triepel: “Le droit international public et le droit interne sont non seulement des parties, des branches du droit distinctes, mais aussi des systèmes juridiques distincts. Ce sont deux cercles qui sont en contact intime, mais qui ne se super-posent jamais. Puisque le droit interne et le droit international ne régissent pas les mêmes rapports, il est impossible qu'il y ait jamais une « concurrence » entre les sources des deux systèmes juridiques”. TRIEPEL, C. H. Les rapports de système entre droit interne et le droit international public. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 1 1923.

³³ Erudito levantamento é encontrado em: RANGEL, V. M. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. *Revista da Faculdade de Direito USP*, São Paulo, v. 62, n. 2, p. 81-134, 1966, p. 84.

³⁴ Cf. MACEDO, P. E. B. de M.; PONTES, J. R. R. de. *Hans Kelsen e a Prevalência do Direito Internacional: um lugar para a Grundnorm*. In: DANNER, F.; DAGIOS, M.; NIENOV, C. O. M.; BARBA, C. H. (Orgs.). *Governo, cultura e desenvolvimento: reflexões desde a Amazônia*. Porto Alegre: Editora Fi, 2015. 283 p.

³⁵ KELSEN, H. Les rapports de système entre droit interne et le droit international public. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, t. 14, 1926.

*consuetudo est servanda*³⁶. No Brasil, o monismo ganharia voz com Haroldo Valladão, Oscar Tenório, Celso de Mello e Marotta Rangel³⁷.

Ocorre que as discussões e concepções antagônicas entre monistas e dualistas em nada guardam relação com a preferência de um único artigo do Código Tributário. Sobre o tema, Paulo Emílio Borges de Macedo observa que Triepel e Kelsen “nunca conceberam o monismo ou o dualismo para ser uma espécie de ‘opção legislativa’ que uma determinada nação pudesse assumir frente ao direito internacional”. Ao revés, monismo e dualismo representam visões distintas do fenômeno jurídico como um todo. Não se trata, por conseguinte, de um recorte aplicável a um tema específico e técnico como a internalização de mecanismos convencionais, mas sim da justificativa filosófica da própria validade do Direito.

A bem da verdade, boa parte da controvérsia pode ser reputada ao Supremo Tribunal Federal, o qual, por ocasião do Recurso Extraordinário nº 80.004, afastou a aplicação da Convenção de Genebra, com base em uma exegese dita dualista³⁸. A interpretação da Corte caminharia para, posteriormente, em duas oportunidades, por ocasião dos julgamentos da ADI 1.480 e da CR 8.729, afirmar a classificação do sistema jurídico brasileiro como dualista moderado.

³⁶ À época, Kelsen chegou a imaginar que tal fundamento de validade seria a norma consuetudinária do *pacta sunt servanda*³⁶. Essa, entretanto, é uma norma de direito costumeiro positivo. Ilógico seria que uma norma inserida dentro do sistema jurídico justificasse o próprio sistema. A solução de Kelsen, por conseguinte, para a validação de todo o ordenamento repousa na norma basilar da *consuetudo est servanda*. KELSEN, H. *Princípios do Direito Internacional*. Trad. Gilmar Bedin e Ulrich Dressel. Ijuí: Unijuí, 2010, p. 512: “[...] a força vinculadora do Direito Internacional consuetudinário funda-se no último recinto de uma suposição fundamental: na hipótese de que o costume internacional seja fato gerador de direitos. Essa hipótese pode ser denominada norma básica. Não é uma norma de Direito positivo; não é criada por atos de vontade humana; é pressuposta pelos juristas que interpretam juridicamente a conduta de Estados”.

³⁷ Cf. BINENBOJM, G. Monismo e Dualismo no Brasil: uma dicotomia afinal irrelevante. *Revista da EMERJ*, v.3, n. 9, pp.180-195, 2000, p. 184.

³⁸ Cf. REZEK, J. F. *Direito Internacional Público*. 6ª ed. São Paulo, Saraiva 1996, p. 106: “De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do RE 80.004, em que ficou assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano deve ter sua prevalência garantida pela Justiça [...]. Admitiram as vozes majoritárias que, faltante na Constituição do Brasil garantia e privilégio hierárquico do tratado internacional sobre as leis do Congresso, era inevitável que a Justiça devesse garantir a autoridade da mais recente das normas, porque paritária sua estatura no ordenamento jurídico”

De maior relevância para este trabalho, é a distinção entre tratados normativos e contratuais trazida pelo citado RE nº 80.004³⁹. Já à época, afirmava-se que o comando previsto no art. 98 somente seria aplicável a tratados de natureza contratual, e não a tratados normativos. Aqueles seriam responsáveis por estabelecer obrigações e deveres específicos e concretos, enquanto estes apenas por veicular normas gerais e abstratas⁴⁰. Embora para parcela extremamente autorizada da doutrina internacionalista “uma diferença de nomenclatura não implique em diferença de natureza jurídica”⁴¹, fato é que os tribunais superiores passaram a se valer dessa distinção, o que justifica sua análise.

1.2.2 Tratados contratuais e tratados normativos

Não bastasse o embate entre monistas e dualistas ter sido protagonizado por Triepel e Kelsen, a discussão sobre a existência de tratados contratuais e tratados normativos também teve nos dois juristas seu apogeu⁴². Triepel defendia uma diferença

³⁹ Sobre o tema, um sucinto retrospecto pode ser encontrado em: VELLOSO, C. M. da S. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Informação Legislativa*, n. 162, pp. 35-46, abr./jun. 2004, pp. 36-37: “O relator originário, Ministro Xavier de Albuquerque, sustentou, vencido, o primado do Direito Internacional. A maioria, entretanto, reconhecendo o conflito entre o tratado e a lei nacional, esta posterior àquele, garantiu a autoridade da lei nacional, mais recente, tendo em vista a paridade entre o tratado e a lei nacional. Os Ministros Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin, Thompson Flores e Cunha Peixoto votaram no sentido de que, da mesma forma que o tratado posterior derroga a lei, também a lei posterior derroga o tratado anterior, segundo a regra *lex posterior derogat legi priori*. O Ministro Antônio Neder, com base em argumentos diferentes, acompanhou a conclusão dos votos dos Ministros Peixoto, Guerra, Leitão, Alckmin e Flores. O voto mais importante foi do Ministro Leitão de Abreu, voto que, segundo Rezek (1984, p. 472), melhor equacionou a controvérsia. Segundo Leitão de Abreu, a lei posterior não revoga o tratado anterior, “mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis”, pelo que “voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas”. Prevaleceu, na verdade, o entendimento de Leitão de Abreu, por isso que, revogado, posteriormente, o DL 427, pelo DL 1.700/79, o Supremo Tribunal Federal continuou a aplicar as Convenções de Genebra (DOLINGER, 1996, p. 93). Realmente, no julgamento do RE 95.002/PR, Relator o Ministro Soares Muñoz, julgamento ocorrido em 15.9.81, o Supremo Tribunal aplicou o art. 20 da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, que regula o endosso dado após o vencimento.”

⁴⁰ Cf. PINTO, G. M. A. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o Direito interno no Brasil. *Rev. Direito FGV*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-163, 2008, p. 158.

⁴¹ THIRLWAY, H. Concepts, principles, rules and analogies: international and municipal legal reasoning. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 294, 2002, p. 324.

⁴² Conforme observa Nádia de Araújo “a doutrina, de forma unânime, aponta que Triepel foi o primeiro doutrinador a classificar os tratados internacionais em tratados-lei e tratados-contrato.” ARAÚJO, N.

funcional entre os tratados sinalagmáticos, instituidores de normas particulares, denominados *traités-lois*, e aqueles tratados de normas gerais, fruto de uma fusão de vontades com o mesmo conteúdo, os *traités-contrats*. Para Kelsen, entretanto, a distinção era inócua, uma vez que em ambas as espécies a vontade convencional das partes necessariamente repousa sobre um mesmo objeto, constituído pela integralidade do teor do tratado⁴³.

No Brasil, a discussão foi absorvida justamente na aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional. Como adiantado, no julgamento do RE 80.004 pelo Supremo Tribunal Federal o Ministro Cunha Peixoto, relator do voto vencedor, firmou seu entendimento de que, em matéria tributária, vigoraria a distinção ente tratados contratuais e normativos. Embora o caso nem ao menos tangenciasse a interpretação do dispositivo⁴⁴, o tema foi extensamente debatido pelo ministro. O histórico voto interessa aos fins desta Seção, razão pela qual merece ser parcialmente transcrito:

Nem se diga estar a irrevogabilidade dos tratados e convenções por lei ordinária interna consagrado no direito positivo brasileiro, porque está expresso no art. 98 do Código Tributário Nacional, verbis: ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pelas que lhe sobrevenham’. Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos, ou contratuais. Os primeiros traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato, no dizer de Tito Fulgêncio. Contratuais são acordos entre governantes acerca de qualquer assunto. O contratual, é, pois, título de direito subjetivo. Daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato, que deve ser respeitado pelas partes. [...] Por outro lado, a lei tributária fala em tratado e convenção, pressupondo

Direito internacional privado: teoria e prática brasileira. Porto Alegre: Revolução, 2016, nota de rodapé nº 365.

⁴³ Sobre o tema, cf. REZEK, J. F. *Direito Internacional Público: Curso Elementar*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 55 : “A abordagem kelseniana induz a ver como superficial — ou pelo menos como extrajurídica — a tese de que haja diversidade no intento de dois Estados que pactuam, por exemplo, sobre a troca de minério de ferro por petróleo, pelo só fato de que um deles deseja obter o petróleo do copactuante, enquanto este tem seu interesse voltado para o minério. A intenção última de ambos, nesse quadro, é uma só: criar o mecanismo normativo que permita a satisfação de suas necessidades comerciais, mediante o intercâmbio daqueles bens. Assim, Kelsen aponta como pleonasma a expressão tratados normativos. Todos o são, dos mais transcendentais pactos universais às avenças de comércio que os Estados concluem aos pares. O que pode variar, em verdade, é o feitio de execução das normas convencionais — menos, porém, à luz do direito que sob um enfoque puramente operacional.”

⁴⁴ O recurso versava sobre a validade do Decreto-lei nº 427 de 22/01/1969, em face da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias da Convenção de Genebra, anteriormente incorporada ao ordenamento jurídico interno brasileiro³, em ação de cobrança relativa a aval apostado a nota promissória. O Decreto-lei nº 427/69 instituiu exigência formal para a validade do título de crédito, exigência essa que não constava no texto da Lei Uniforme.

serem contratuais, e não relativas às leis positivas brasileiras, que tiveram origem em um tratado. É que este transformou-se em direito positivo, deixou de ser tratado”⁴⁵.

O precedente do Supremo Tribunal Federal passou assim a ser utilizado como referência em diversos julgados posteriores da Corte, expressando-se como verdadeiro entendimento jurisprudencial a respeito da distinção entre tratados contratuais e tratados normativos ⁴⁶. A exegese ultrapassou ainda a fronteira do debate constitucional, chegando até o Superior Tribunal de Justiça, o qual, em diversas ocasiões, teve a interpretação distintiva em comento utilizada para seus subsídios argumentativos⁴⁷.

Uma vez que são raros os comentários doutrinários sobre a classificação jurídica das convenções em matéria de cooperação fiscal como tratados normativos ou contratuais, a discussão afeta diretamente o objeto deste trabalho. Perquirir se tratados de troca de informações privilegiar-se-iam ou não do destaque hierárquico introduzido pelo Código Tributário Nacional é tarefa ingrata; porém, necessária no direito brasileiro.

Como discorrido no introito desta dissertação, os mecanismos de compartilhamento de informações entre autoridades fiscais nasceram em tratados bilaterais, tendo, posteriormente, se expandido para o seio das organizações internacionais e fóruns multilaterais. Atualmente, dois sistemas convencionais

⁴⁵ Voto do Min. Cunha Peixoto, RE 80.004/SE, DJ 29.12.1977 Na oportunidade, os Ministros Cordeiro Guerra, Leitão de Abreu, Rodrigues Alckmin e Thompson Flores acompanharam expressamente as considerações do voto condutor de que o art. 98 só se aplicaria aos denominados tratados-contratos.

⁴⁶ Um exemplo usualmente apontado pela doutrina: STF. EMENTA: ICM. Crédito presumido de 80% em favor do produtor de maçãs, segundo o Convênio ICM 03/80. Tratado de Montevidéu: artigo 21. Honorário de advogado em mandado de segurança. Em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do C.T.N. incoerência de ofensa ao artigo 21 do Tratado de Montevidéu, em virtude da sistemática adotada para a concessão do crédito presumido em causa. Ademais, não há prova sequer de que o exportador seja o próprio produtor. Falta de prequestionamento do artigo 3. Do tratado de montevidéu (súmulas 282 e 356). Dissídio de jurisprudência só demonstrado quanto a súmula 512, relativa a honorários de advogado. Recurso extraordinário conhecido quanto a honorários advocatícios, e nela provido. RE 100105, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 08/11/1983, DJ 27-04-1984).

⁴⁷ Em levantamento, Sérgio André Rocha cita as seguintes decisões: Recurso Especial nº 34.932 (publicação no DJU em 13 de setembro de 1993); Recurso Especial nº 37.065 932 (publicação no DJU em 21 de fevereiro de 1994); Recurso Especial nº 45.759 (publicação no DJU em 06 de junho de 1994); Recurso Especial nº 47.244 (publicação no DJU em 27 de junho de 1994); Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 67.007 (publicação no DJU em 28 de abril de 1997); e Recurso Especial nº 196.560 (publicação no DJU em 10 de maio de 1999). Cf. ROCHA, S. A. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, Nota de Rodapé 105.

autônomos e complementares de cooperação tributária convivem lado a lado: o sistema bilateral e o sistema multilateral⁴⁸.

O sistema multilateral, à primeira vista, não parece comportar maiores dúvidas de inserir-se no rol de tratados normativos, uma vez que, ao contrário de atuar como um balizador de interesses diversos, característica típica do tratado contratual, caminha necessariamente para a criação de uma estrutura geral de cooperação. O sistema bilateral, no entanto, por seguir o rito clássico do acordo de vontades, encontraria, *prima facie*, abrigo no rol dos tratados contratuais.

Tomando por analogia a discussão acerca da natureza dos acordos de bitributação, os quais, em regra, também trazem cláusulas de compartilhamento de informações, autores da lavra de Alberto Xavier e Luís Eduardo Schoueri entendem que a natureza desses tratados é contratual, o que por decorrência os resguardaria sob o pálio do artigo 98 do Código Tributário Nacional⁴⁹. Não obstante, sobre o assunto parece ter mais razão Sérgio André Rocha, para quem mesmo sendo os tratados em questão, em geral, negociados considerando características particulares de cada um dos Estados Contratantes, “as convenções para evitar a dupla tributação da renda estão muito mais próximas de veicularem regras jurídicas a serem observadas pelos residentes de cada um dos Estados, de modo que em nossa opinião seriam classificáveis como tratados lei”⁵⁰.

Como dito, a distinção foi acolhida pelos tribunais superiores. É de se notar, contudo, que o Superior Tribunal de Justiça em um interessantíssimo precedente, colocou de lado a clássica distinção no embate entre a Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrada entre o Brasil e Suécia e a Lei nº 8.383/91, quanto à tributação de lucros e dividendos distribuídos por fonte localizada no País em benefício de residentes ou domiciliados no exterior⁵¹. No caso, o acórdão vencedor, de relatoria do Ministro José Delgado, lastreou-se no reconhecimento de direitos fundamentais

⁴⁸ Grande parte das regulações internacionais sobre troca de informações está incorporada em tratados = bilaterais que seguem a Convenção Modelo da OCDE. Ademais, a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, inaugurou a “Era do Fisco Global”. Este tópico é tratado com detalhes no Capítulo II desta dissertação.

⁴⁹ XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 137. SCHOUERI, L. E. Acordos de bitributação e lei interna: investimentos na Ilha da Madeira - efeitos da Lei nº 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17, fev. 1997, p. 99 e 100.

⁵⁰ ROCHA, S. A. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 121.

⁵¹ O Recurso Especial nº 426.945 é usualmente tratado pela doutrina tributária como “Caso Volvo”. Para uma análise detida, cf. ROCHA, S. A. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, p. 122.

implícitos tutelados pela norma internacional, os quais impediriam a simples aplicação do entendimento discriminativo entre tratados normativos e contratuais. É o reconhecimento do bloco de constitucionalidade⁵², como se extrai do inteiro teor do voto proferido:

Hoje temos que interpretar o Direito, a meu ver, com essa visão globalizada, proporcionando a autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e dos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, sob os limites constitucionais e os direitos fundamentais. Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação, o que está sendo posto nos Direitos Humanos com muita relevância. No momento em que há um tratado entre o Brasil e a Suécia que, no art. 24, impede a dupla tributação, não obstante o eminente Ministro Relator ter feito a distinção entre nacional e residente, não vejo como permitir-se a dupla tributação, com a devida vênia, nessa visão, porque o conteúdo é principiológico, acima da norma. O objetivo é evitar a dupla incidência. Com a devida vênia, é pensamento tributário do início do século XX, e não do século XXI, quando o fenômeno "Globalização" está envolvendo e até chegando ao ponto de diminuir a expansão do conceito de soberania. [...] Por último, destaco apenas que, no momento atual e no caso específico em discussão, a jurisprudência posta pelo Supremo Tribunal Federal, de modo genérico, de que a legislação infraconstitucional revoga as convenções internacionais e os tratados internacionais, não é aplicada à hipótese. A legislação revoga, sim, mas desde que esteja em incompatibilidade com os princípios que regem o atual sistema das relações internacionais tributárias e outros tipos de relação, pois, tanto na ordem interna quanto na externa, os princípios estão acima de tais disposições infraconstitucionais.

O referido entendimento foi acompanhado pelo Ministro Francisco Falcão, o qual defendeu ainda a supremacia geral do direito internacional sobre o direito doméstico. A Ministra Denise Arruda se posicionou no mesmo sentido, utilizando como fundamentos principais a ordem de prevalência das normas internacionais tributárias nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional e a natureza especialíssima dos tratados de tal natureza sob a legislação doméstica.

Da discussão acima, dois argumentos merecem análise mais detida: (i) a superioridade hierárquica dos tratados em matéria tributária no ordenamento brasileiro,

⁵² Para o conceito de bloco de constitucionalidade, cf. BARROSO, L. R. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005, Nota de Rodapé 52: "Essa expressão [bloco de constitucionalidade] significa que a Constituição não se limita às normas que integram ou se extraem do seu texto, mas inclui outros textos normativos."

seja por força constitucional ou legal; e (ii) a sua natureza de norma especial em relação à legislação ordinária^{53 54}.

1.2.3 Cooperação tributária e hierarquia de Tratados de Direitos Humanos na Constituição de 1988

Questão problemática, como já se percebe, é aquela que perpassa pelo reconhecimento da posição hierárquico-normativa das disposições convencionais internalizadas no Brasil. Para alguns doutrinadores, como Alberto Xavier, os tratados tributários necessariamente resguardaram direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, razão pela qual deveriam passar automaticamente a integrar o bloco de constitucionalidade previsto no art. 5º, §2º da Constituição de 1988, consoante o qual “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”⁵⁵.

A tese da incorporação *ipso jure* ao ordenamento constitucional dos direitos fundamentais regidos por tratados de direitos humanos em que o Brasil seja parte ou signatário não era nova, tendo sua origem principal em Antonio Augusto Cançado Trindade, mentor intelectual do dispositivo⁵⁶. Como reconhecem, porém, alguns

⁵³ DERZI, M. A. M. *Notas de Atualização a Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 981.

⁵⁴ SCHOUERI, L. E. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 166.

⁵⁵ XAVIER, A.; XAVIER, H. A. L. Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário*, n. 66, pp. 30-48, jan./1996, p. 40. Para o conceito de bloco de constitucionalidade, cf. BARROSO, L. R. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005, Nota de Rodapé 52: “Essa expressão [bloco de constitucionalidade] significa que a Constituição não se limita às normas que integram ou se extraem do seu texto, mas inclui outros textos normativos.”

⁵⁶ A esse respeito, afirma o jurista: “A disposição do artigo 5º (2) da Constituição Brasileira vigente, de 1988, segundo a qual os direitos e garantias nesta expressos não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que o Brasil é parte, representa, a meu ver, um grande avanço para a proteção dos direitos humanos em nosso país. Por meio deste dispositivo constitucional, os direitos consagrados em tratados de direitos humanos em que o Brasil seja parte incorporam-se ipso jure ao elenco dos direitos constitucionalmente consagrados. Ademais, por força do artigo 5º (1) da Constituição, têm aplicação imediata. A intangibilidade dos direitos e garantias individuais é determinada pela própria Constituição Federal, que inclusive proíbe expressamente até mesmo qualquer emenda tendente a aboli-los (artigo

doutrinadores, a despeito de louvável intento, as comissões temáticas na Assembleia Nacional Constituinte optaram intencionalmente por não positivar a supremacia normativa das convenções de direitos humanos⁵⁷. Tanto foi assim que, posteriormente, por ocasião da promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, o constituinte inseriu disposição específica, determinando que “os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”⁵⁸.

Sobre o tema, uma peculiaridade digna de nota é a amplitude fornecida pelos doutrinadores a respeito dos desenlaces da discussão na seara fiscal, uma vez que afirmam que tratados tributários devem, de maneira geral, ser recepcionados sob o manto do artigo 5º, §2º e §3º da Constituição. Ao que parece, a generalização englobaria assim os tratados tributários para troca de informações fiscais. Não obstante, alguns argumentos dificultam a defesa e aplicação da tese no direito interno.

O primeiro deles repousa na rigidez normativa que pode adquirir, por exemplo, um tratado bilateral de troca de informações reconhecido como internalizado sob o *status* de emenda constitucional. Isso porque, uma vez que a própria noção de Estado Democrático de Direito exige o reconhecimento do princípio da proibição do retrocesso, a norma protetiva de um suposto direito fundamental poderia levar à integração do texto

60(4) (IV)). A especificidade e o caráter especial dos tratados de direitos humanos encontram-se, assim, devidamente reconhecidos pela Constituição Brasileira vigente”. CANÇADO TRINDADE, A. A. Memorial em prol de uma nova mentalidade quanto à proteção dos direitos humanos nos planos internacional e nacional. In: Arquivos de Direitos Humanos 1. Rio de Janeiro: Renovar; 1999, p. 46-47.

⁵⁷ Sobre o tema, Nádia de Araújo aponta que: “A doutrina de direito internacional, tendo como seu principal defensor Antonio Augusto Cançado Trindade, sempre conferiu aos tratados de direitos humanos um status superior aos demais. Esse entendimento, proposto por ocasião das discussões das comissões temáticas na Assembleia Nacional Constituinte, não prosperou no texto final do §2º do Art. 5º, o que gerou acaloradas discussões sobre o status dos tratados de direitos humanos na hierarquia do ordenamento jurídico nacional. O STF analisou a questão em inúmeros casos em que se discutia o conflito entre o Pacto de São José e a Constituição, optando pela interpretação que dava a esta última a primazia. Desta forma, embora incorporado no ordenamento jurídico interno posteriormente à CF de 1988, não prevaleceu”. Cf. ARAÚJO, N. *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Porto Alegre: Revolução, 2016, p. 139.

⁵⁸ Não obstante, o Supremo Tribunal Federal enfrentando a temática da posição hierárquica de eventuais tratados de direitos humanos internalizados anteriormente a introdução do §3º ao art. 5º da Constituição, decidiu que tais normas deveriam possuir lugar privilegiado no ordenamento jurídico, porém, de fato não poderiam ser consideradas normas constitucionais: trata-se da tese da supralegalidade normativa dos tratados de direito humanos não submetidos ao rito específico do art. 5º, §3º. Cf.: STF. Recurso Extraordinário nº 466.343. Relatoria: Ministro Cezar Peluso. Publicado no DJe nº 104 em 05.06.2009

convencional ao rol de cláusulas pétreas, prevista no artigo 60 da Constituição da República⁵⁹.

O segundo reside na dificuldade inerente à delimitação dos entornos dos direitos e garantias fundamentais previstos nos tratados de troca de informações fiscais, os quais ensejem, tanto a atração da tutela prevista no §2º, quanto o rito procedimental exigido pelo §3º. Isso porque, a despeito de ser inegável que o direito à intimidade e sigilo do contribuinte estejam afetados pelo intercâmbio entre fiscos, não é de se duvidar que a troca de informações pode ocorrer sem ferir a privacidade do contribuinte⁶⁰.

O terceiro argumento é de natureza empírica. Nenhum dos tratados internacionais em matéria de troca de informações fiscais ratificados pelo Brasil após a edição da EC nº 45/2004, sejam bilaterais ou multilaterais, foram submetidos ao rito congressual exigido pelo §3º⁶¹. Trata-se, portanto, de hipótese de interpretação autêntica pela qual o próprio Legislativo rechaça o enquadramento das respectivas normas convencionais como normas de tutela de direitos humanos.

Não é de desconhecimento que, independentemente das dificuldades inerentes à defesa dos tratados de cooperação tributária como tratados de direitos humanos, autores

⁵⁹ Esta é a mesma crítica feita por Sérgio André Rocha para defender a inaplicabilidade do art. 5º, §2º aos acordos para evitar bitributação. “Portanto, se de direitos fundamentais se tratassem, as previsões contidas nas convenções para evitar a dupla tributação da renda deveriam ser consideradas cláusulas pétreas, imodifiáveis até mesmo por meio de emenda à Constituição.”

⁶⁰ Sobre o tema, cf. CARVALHO, A. S. CARVALHO JUNIOR, H. Troca de informações entre autoridades fiscais. O art. 26 dos acordos de bitributação. In: PANZARINI FILHO, C. et al (Coord.). Estudos Avançados de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2012: “Dentre as questões atinentes à troca de informações, sem dúvida uma das mais delicadas envolve o potencial abalo das regras constantes dos tratados internacionais de direitos humanos, como, no caso do Brasil, a Convenção da ONU e o Pacto de San José da Costa Rica (Convenção Interamericana de Direitos Humanos), que preservam a intimidade do contribuinte. A assistência mútua entre as administrações fiscais é uma realidade e uma obrigação, servindo de luta contra as “facilidades” que a globalização oferta aos contribuintes. Esta questão foi abordada no Seminário A (Fundamental Rights of Taxpayers), no 59º Congresso Anual da IFA, em Buenos Aires, realizado em 12/09/2005, onde o consenso entre os palestrantes foi no sentido de que a troca de informações é uma obrigação legal da autoridade competente proveniente do tratado, fonte do direito internacional, que a princípio não fere o direito à privacidade do contribuinte, desde que realizada dentro dos parâmetros previstos nos acordos em questão.”

⁶¹ O autor desta dissertação embasa tal argumento na análise do rito de incorporação dos seguintes tratados: (i) Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016); (ii) Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA (Decreto Legislativo nº 146/2015); (iii) e nos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal celebrados com com a África do Sul (Decreto Legislativo nº 301/2006), Israel (Decreto Legislativo nº 931/2005), México (Decreto Legislativo nº 58/2006), Peru (Decreto Legislativo nº 500/2009), Rússia (Decreto Legislativo nº 80/2017), Trinidad e Tobago (Decreto Legislativo nº 1/2011), Turquia (Decreto Legislativo nº 248/2012), Ucrânia (Decreto Legislativo nº 66/2006), Venezuela (Decreto Legislativo nº 559/2010).

como José Francisco Rezek apontam ser inegável que a cooperação fiscal implica na criação de direitos para o particular. E, ainda que tais direitos não caracterizem exatamente direitos humanos, “configuram sem dúvida direitos e garantias do gênero daqueles que a Constituição do Brasil arrola a partir de seu artigo 50, e cujo rol constitucional, à luz do segundo parágrafo daquele artigo, não exclui outros direitos e garantias decorrentes, *inter alia*, dos tratados internacionais em que a República seja parte.”⁶²

Note-se que a discussão aqui tratada é de natureza formal, processualmente ritualística. Não se pode afastar que o intercâmbio de informações, como qualquer outro ato da Administração, deve obedecer aos princípios e garantias constitucionais existentes. Como será discutido no Capítulo III, o contribuinte deve, em regra, ser notificado e chamado a participar de qualquer averiguação realizada com base no intercâmbio de dados. De igual maneira, não parece razoável que a troca de informações envolva dados não previstos no tratado que originou a cooperação entre autoridades. Em suma, não é o *iter* de internalização do tratado internacional que eximirá o Estado da observância de direitos fundamentais, como o devido processo legal e a ampla defesa. Mas, é certo que, conforme aponta Carmen Tibúrcio, a não observância dos requisitos exigidos pelo art. 5º, §3º, leva os tratados a adquirirem o *status* de lei ordinária, como qualquer outro ratificado pelo País⁶³.

1.2.4 Conflitos entre tratados tributários e leis

Conforme já apontado, o art. 98 do Código Tributário Nacional estipula que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Para grande parte da doutrina, dentre os quais se destacam Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁴, Alberto Xavier⁶⁵, Hugo

⁶² Cf. REZEK, J. F. *Direito Internacional público: curso elementar*. Saraiva: São Paulo, 2016, p. 136.

⁶³ TIBURCIO, C. A EC N. 45 e Temas de Direito Internacional. In: WAMBIER, T. A. A, et al. (Coord.). *Reforma do Judiciário: Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional nº. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 126.

⁶⁴ COELHO, S. C. N. Tratados Internacionais em matéria tributária: perante a constituição federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 59, 1993, p. 180-194.

de Brito Machado⁶⁶, Roque Antônio Carraza⁶⁷ e Francisco Rezek⁶⁸, o comando legal acompanha validamente os ditames constitucionais, razão pela qual deve ser considerado em eventual conflito entre tratados e leis domésticas⁶⁹. A prevalência das normas internacionais sobre normas domésticas, entretanto, já era tratada antes mesmo da edição do diploma, tendo sido inclusive debatida no âmbito dos tribunais superiores.

A primeira oportunidade de apreciação do tema do conflito entre tratados e leis tributárias pelo Supremo Tribunal Federal parece ter ocorrido em 1943, na Apelação Cível 7.872⁷⁰. No caso, discutia-se a aplicação de imposto adicional criado pelo Decreto nº 24.343/1934, em privilégio das disposições de tratado entre o Brasil e o Uruguai, promulgado pelo Decreto nº 23.710/1934. O histórico e erudito voto do ministro Philadelpho de Azevedo, relator que posteriormente vestiria a toga da Corte Internacional de Justiça, fecundou toda uma tradição de juristas. Por essa razão, apesar de extensa, a citação merece ser transcrita do original:

Chegamos, assim, ao ponto nevrálgico da questão - a atuação do tratado, como lei interna, no sistema de aplicação do direito no tempo, segundo o equilíbrio de normas, em regra afetadas as mais antigas pelas mais recentes. O Ministro Carlos Maximiliano chegou a considerar o ato internacional de aplicação genérica no espaço, alcançando até súditos de países a ele estranhos, quando tiver a categoria do Código, com o conhecido pelo nome Bustamante (voto in Direito, vol. 8, pgs. 329). Haveria talvez aí um exagero,

⁶⁵ XAVIER, A.; XAVIER, H. de A. L. *Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal*. *Revista de Direito Tributário*, n. 66, 1996, pp. 30-48.

⁶⁶ MACHADO, H de B. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

⁶⁷ CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 268.

⁶⁸ REZEK, J. F. *Jurisprudência do Supremo Tribunal e direito tributário: conferências e debates*. *Revista de Direito Tributário*, v. 10, n. 37, 1986, p. 109-140.

⁶⁹ Todavia, para Sergio André Rocha, o artigo padece do vício da inconstitucionalidade, uma vez que “parece irrazoável alegar que o Código Tributário Nacional está complementando a Constituição ao estabelecer uma supremacia dos tratados internacionais sobre o direito interno que não se encontra prevista na Lei Maior” Cf. ROCHA, S. A. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 112. A mesma opinião é compartilhada por Luciano Amaro, para quem “a eficácia dos tratados e sua inserção no ordenamento jurídico nacional é questão de natureza constitucional. Não é com preceito infraconstitucional que se haverá de resolver se o tratado pode ou não modificar a lei interna, ou se esta poderá ou não alterá-lo. Assim sendo, não cabia ao Código Tributário Nacional nem negar nem afirmar (como parece ter pretendido o art. 98) o primado dos tratados.” AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁷⁰ Cf. MELLO, C. D. A. *Curso de Direito Internacional Público*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 104.

interessando, antes, examinar, em suas devidas proporções, o problema do tratado no tempo, sendo claro que ele, em princípio, altera as leis anteriores, afastando sua incidência, nos casos especialmente regulados. A dificuldade está, porém, no efeito inverso, último aspecto a que desejávamos atingir - o tratado é revogado por lei ordinárias posteriores, ao menos nas hipóteses em que o seria uma outra lei? A equiparação absoluta entre a lei e o tratado conduziria à resposta afirmativa, mas evidente o desacerto de solução tão simplista, ante o caráter convencional do tratado, qualquer que seja a categoria atribuída às regras de direito internacional. Em país em que ao Judiciário se veda apreciar a legitimidade de atos do legislativo ou do executivo se poderia preferir tal solução, deixando ao Governo a responsabilidade de ser haver com as potências contratantes que reclamarem contra a indevida e unilateral revogação de um pacto por lei posterior; nunca, porém, na grande maioria das nações em que o sistema constitucional reserva aquele poder, com ou sem limitações. Na América, em geral, tem assim força vinculatória a regra de que um país não pode modificar o tratado, sem o acordo dos demais contratantes; proclama-o até o art. 10 da Convenção sobre Tratados, assinada na 6ª Conferência Americana de Havana, e entre nós promulgada pelo Decreto 18.956, de 22 de outubro de 1929, embora não o havendo feito, até 1938, o Uruguai, também seu signatário. Esse era, aliás, o princípio já codificado por EPITÁCIO PESSOA que estendia ainda a vinculação ao que, perante a equidade, os costumes e os princípios de direito internacional, pudesse ser considerado como tendo estado na intenção dos pactuantes (Código, art. 208); nenhuma das partes se exoneraria e assim isoladamente (art. 210) podendo apenas fazer denúncia, segundo o combinado ou de acordo com a cláusula rebus sic stantibus subentendia, aliás, na ausência de prazo determinado. Clóvis Beviláqua também não se afastou desses princípios universais e eternos, acentuando quão fielmente devem ser executados os tratados, não alteráveis unilateralmente e interpretados segundo a equidade, a boa fé e o próprio sistema dos mesmos (D.T. Público, vol. 2, pgs. 31 e 32). Igualmente Hildebrando Acioli, em seu precioso Tratado de Direito Internacional, acentua os mesmos postulados, ainda quando o tratado se incorpora à lei interna e enseja a formação de direitos subjetivos (vol. 2, § 1.309). É certo que, em caso de dúvida, qualquer limitação de soberania deva ser interpretada restritamente (Acioli, p. cit. § 1.341 n° 13), o que levou Bas Devant, Gastón Jeze e Nicolas Politis a subscreverem parecer favorável à Tchecoslováquia, quanto à desapropriação de latifúndios, ainda que pertencentes a alemães, que invocavam o Tratado de Versalhes (*les traités de paix, ont-ils limité la compétence législative de certains états?* Paris, 1.927); em contrário, a Alemanha teve de revogar, em homenagem àquele pacto, o art. 61 da Constituição de Weimar que conferia à Áustria o direito de se representar no Reichstag. Sem embargo, a Convenção de Havana já aludida, assentou que os tratados continuarão a produzir seus efeitos, ainda quando se modifique a constituição interna do Estado, salvo caso de impossibilidade, em que serão eles adaptados às novas condições (art. 11)."

À época, para o Supremo Tribunal Federal, portanto, o sopesamento entre tratados e leis domésticas deveria levar o operador à aplicação da norma internacional. A interpretação do Ministro Philadelpho de Azevedo ecoaria em outros julgados da Corte, como, por exemplo, na Apelação Cível n° 9.587, na qual o relator Ministro

Lafayette de Andrada, eternizaria que “uma simples lei que dispõe sobre imposto de consumo não tem força para alterar os termos de um tratado internacional.”⁷¹

Nesse contexto, é possível depreender que em 1966, data de promulgação do Código Tributário Nacional, o art. 98 não visse dificuldades em prever explicitamente a preponderância dos tratados sobre normas infraconstitucionais internas em matéria tributária. Tanto é assim que em decisões já sob a vigência da Constituição de 1967 o Supremo reconheceu que os tratados internacionais, de forma geral, tinham “aplicação imediata, inclusive naquilo em que modificam a legislação interna”⁷². O período de jurisprudência pacífica somente chegaria ao fim com o julgamento do já citado RE 80.004/SE.

A despeito da discussão acima, não são poucos aqueles que defendem que os tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre a legislação doméstica, em decorrência da aplicação do princípio da especialidade^{73 74}. Nesse contexto, Betina Grupenmacher⁷⁵ afirma que não somente um tratado específico deve prevalecer sobre uma lei genérica, como também um tratado posterior deve prevalecer sobre uma lei anterior quando internalizado após a norma doméstica conflitante, em homenagem ao princípio da cronologia. É possível que a discussão ganhe novos contornos neste ano, pois o RE 460.320/PR, o qual trata diretamente da questão, foi incluído para julgamento no próximo dia 29.05.2019⁷⁶.

⁷¹ Em verdade, alguns comentadores do caso, como Nádia de Araújo, observam que em diversos outros trechos do voto em questão, o Ministro Lafayette de Andrada faz crer que um tratado somente não poderia ser revogado por leis posteriores, se estas não se referissem expressamente a essa revogação ou se não fosse denunciado o tratado. Por essa razão, afirma Nádia: “A dúvida existente no caso, se o tratado estaria sendo considerado lei especial em relação à nova lei, não foi respondida. Não se sabe se ocorreu, na verdade, um caso de dualismo, ou se a impossibilidade de revogação decorreria somente da ausência de denúncia do tratado, quando então estaríamos efetivamente diante de um caso de monismo radical.” Cf. ARAÚJO, N. *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Porto Alegre: Revolução, 2016, p. 139.

⁷² STF. RE 71.154/PR, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, julgado em 4.8.1971, DJ 25.8.1971.

⁷³ DERZI, M. A. M. *Notas de Atualização a Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 981.

⁷⁴ SCHOUERI, L. E. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 166.

⁷⁵ GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 72.

⁷⁶ Em breve síntese, discute-se a obrigatoriedade de pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre o lucro e dividendos da Volvo do Brasil distribuídos a sócios residentes ou domiciliados no exterior no ano de 1993. O recurso foi apresentado pela União questionando o acórdão

1.2.5 Tratados tributários como normas especiais

A caracterização de tratados tributários como normas especiais é amplamente defendida na doutrina brasileira. Como levanta Rocha⁷⁷, essa linha de raciocínio é sustentada no Brasil por Luís Eduardo Schoueri⁷⁸, Luciano Amaro⁷⁹, Marciano Seabra de Godoi⁸⁰, Heleno Tôrres⁸¹, Paulo Ayres Barreto⁸², Betina Treiger Grupenmacher⁸³,

proferido pelo STJ no qual foi estendido o benefício aplicável aos residentes no Brasil aos cidadãos suecos, nos termos do artigo 24 da Convenção Internacional celebrada entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação. Como afirmou o Min. Gilmar Mendes, único a votar até o momento: “Como enfatizei no voto do RE 466.343/SP, o texto constitucional admite a preponderância das normas internacionais sobre normas infraconstitucionais e claramente remete o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público. [...] Como exposto, o tratado internacional não necessita ser aplicado na estrutura de lei ordinária ou lei complementar, nem ter status paritário com qualquer deles, pois tem assento próprio na Carta Magna, com requisitos materiais e formais peculiares. Dessa forma, à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegie a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais revela-se mais fiel à Carta Magna. No mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente, a teor do art. 98 do CTN, como defende autorizada doutrina [...]. Registre-se que, nessa linha, a recepção do art. 98 do CTN pela Constituição Federal independe da desatualizada classificação em tratados-contratos (contractual treaties, traités-contracts, rechtgeschäftlichen Verträge) e tratados-leis (law-making treaties, traités-lois, rechtsetzende Verträge), que, aliás, tem perdido prestígio na doutrina especializada [...]”

⁷⁷ ROCHA, S. A. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 72.

⁷⁸ SCHOUERI, L. E. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 166-168.

⁷⁹ AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 174-177.

⁸⁰ GODOI, M. S. *Os Tratados ou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação e sua Hierarquia Normativa no Direito Brasileiro*, 2003, p. 1000.

⁸¹ TÔRRES, H. T. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*, 2001, p. 593-594.

⁸² BARRETO, P. A. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 169.

⁸³ GRUPENMACHER, B. T. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 118.

Diva Malerbi⁸⁴, Helenilson Cunha Pontes⁸⁵ e Douglas Yamashita⁸⁶. Em conferência feita ao longo dos estudos desta dissertação, verificou-se estarem em conjunto com esse posicionamento ainda Alberto Xavier⁸⁷ e Leandro Paulsen⁸⁸.

A rigor, a utilização dos critérios da especialidade já havia sido adotada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do histórico julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004⁸⁹. Na história mais recente, é o STJ que vem dando destaque à discussão. Ilustre-se, por exemplo, que na edição das Súmula nº 20 (“A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM quando contemplado com esse favor o similar nacional”) e Súmula nº 71 (“O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”), a Corte reconheceu ter, em sucessivos julgados, privilegiado os tratados internacionais tributários de natureza específica em detrimento de regulamentos estaduais de impostos sobre consumo.

⁸⁴ MALERBI, D. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 79.

⁸⁵ PONTES, H. C. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 365. PONTES, H. C. A tributação dos lucros do exterior e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: PIRES, A. R.; TÔRRES, H. T. (Org.). *Princípios de Direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 874-877.

⁸⁶ MACIEL, T. O. Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 151

⁸⁷ XAVIER, A. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 118-119.

⁸⁸ PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 175.

⁸⁹ Sobre o tema, um sucinto retrospecto pode ser encontrado em: VELLOSO, C. M. da S. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Informação Legislativa*, n. 162, pp. 35-46, abr./jun. 2004, pp. 36-37: “O relator originário, Ministro Xavier de Albuquerque, sustentou, vencido, o primado do Direito Internacional. A maioria, entretanto, reconhecendo o conflito entre o tratado e a lei nacional, esta posterior àquele, garantiu a autoridade da lei nacional, mais recente, tendo em vista a paridade entre o tratado e a lei nacional. Os Ministros Cordeiro Guerra, Rodrigues Alckmin, Thompson Flores e Cunha Peixoto votaram no sentido de que, da mesma forma que o tratado posterior derroga a lei, também a lei posterior derroga o tratado anterior, segundo a regra *lex posterior derogat legi priori*. O Ministro Antônio Neder, com base em argumentos diferentes, acompanhou a conclusão dos votos dos Ministros Peixoto, Guerra, Leitão, Alckmin e Flores. O voto mais importante foi do Ministro Leitão de Abreu, voto que, segundo Rezek (1984, p. 472), melhor equacionou a controvérsia. Segundo Leitão de Abreu, a lei posterior não revoga o tratado anterior, “mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis”, pelo que “voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas”. Prevaleceu, na verdade, o entendimento de Leitão de Abreu, por isso que, revogado, posteriormente, o DL 427, pelo DL 1.700/79, o Supremo Tribunal Federal continuou a aplicar as Convenções de Genebra (DOLINGER, 1996, p. 93). Realmente, no julgamento do RE 95.002/PR, Relator o Ministro Soares Muñoz, julgamento ocorrido em 15.9.81, o Supremo Tribunal aplicou o art. 20 da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, que regula o endosso dado após o vencimento.”

Cite-se ainda o REsp nº 1.325.709/RJ, o qual tratou do oferecimento dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas de empresas brasileiras à tributação pelo IRPJ e CSLL. O ministro relator Napoleão Nunes Maia destacou que as disposições dos tratados internacionais tributários prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade. Outro argumento trazido à baila foi o concernente a necessária observância do art. 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, pela qual “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”⁹⁰. Sobre o dispositivo, Nádia de Araújo afirma não existirem maiores dificuldades em sua aplicação na seara tributária, “uma vez que graças ao art. 98 do Código Tributário Nacional esses tratados, por sua especialidade, não podem ser atingidos por modificações legais posteriores”⁹¹.

Também se mostra relevante o posicionamento STJ no julgamento do REsp nº 1161467/RS, em que se discutia a aplicação da Convenção para Evitar Bitributação celebrada com o Canadá em detrimento das disposições tributárias da Lei nº 9.779/99. No caso, o interessante é que a referida lei era posterior à incorporação do ato internacional no País. Para o relator, Ministro Castro Meira, “a antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional”.

Em outra oportunidade, quando do julgamento do REsp nº 1.272.897/PE, o STJ reiterou sua posição pela prevalência dos tratados internacionais tributários sobre a norma do direito interno. O caso discutia se, a despeito da existência de acordo para evitar a bitributação entre Brasil e Espanha, a sociedade espanhola Iberdrola Energía deveria sujeitar a remuneração por seus serviços prestados no Brasil à incidência do Imposto de Renda na Fonte. Também relator do caso, o ministro Napoleão Nunes Maia Filho, entendeu que a tributação no Brasil era indevida, uma vez que o tratado internacional, que em seu artigo 7º dispunha que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”.

Não obstante o fato de a aplicação do critério da especialidade ter grande repercussão doutrinária e jurisprudencial, existem algumas dificuldades em sua

⁹⁰ Em língua portuguesa, comentários ao artigo 27 da CVDT podem ser encontrados em: MACEDO, Paulo Emilio Vauthier Borges de. Art. 27. In SALIBA, Aziz Tuffi (org.) Direito dos Tratados – comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, Belo Horizonte: Arraes, 2011.

⁹¹ ARAÚJO, N. *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Porto Alegre: Revolução, 2016, p. 135.

utilização na solução de antinomias, notadamente quando verificado um conflito entre ele e o critério cronológico. Para Sérgio André, a grande dificuldade seria “a análise acerca do caráter especial da norma internacional é de todo casuístico podendo ser, por vezes, de difícil apreciação.”⁹²

As referências a tratados em matéria tributária, em geral, encontram-se circunscritas a convenções destinadas a evitar a bitributação. O objeto desta dissertação diz respeito aos mecanismos convencionais de cooperação em matéria tributária para troca de informações, os quais, apesar de estarem inseridos originariamente em tais convenções, também passaram a ser utilizado no âmbito de fóruns multilaterais. Nesse sentido, uma vez abordada a inserção dos tratados como fonte do direito tributário brasileiro – e as principais repercussões daí advindas – torna-se importante que o passo seguinte seja delimitar os contornos da cooperação jurídica internacional e a formação de um sistema de intercâmbio de dados fiscais. É o que se analisa a seguir.

⁹² Nessa linha de raciocínio, no caso da lei posterior estabelecer o novo regime aplicável a “toda e qualquer operação”, por exemplo, é plausível a exegese no sentido de que a lei nova regulou por inteiro a matéria contemplada na convenção anterior, referente à tributação de uma mesma operação com um país específico, “visando substituir um sistema por outro, uma disciplina total por outra”, caso em que a aplicação do critério de especialidade poderia ser posta em xeque. Cf. ROCHA, S. A., 2013. p. 719.

2 COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A CONSECUÇÃO DA “ERA DO FISCO GLOBAL”

É compreensível que para mestres da pena, como o contista portenho Jorge Luis Borges, a imprecisão seja inerente à escrita⁹³. Juristas, contudo, destituídos do pálio da prosa literária, tendem a se deparar com o árduo ofício de conceituar e delimitar acuradamente seus objetos de estudos. Já se torna clara a inescapável sina deste Capítulo, o qual se inicia pela investigação dos contornos do termo “cooperação internacional” no âmbito da troca de informações em matéria tributária. Ignorar a importância dessa tarefa poderia provocar desvios sensíveis nos objetivos desta dissertação, a qual se propõe, em última análise, a investigar a inserção do Brasil no regime internacional de intercâmbio automático de dados fiscais.

Nesse sentido, torna-se convidativa uma breve incursão propedêutica sobre os fundamentos inerentes à temática da cooperação internacional. Somente assim, garante-se legitimidade ao resgate sequencial dos eventos históricos que delinearão o sistema clássico de troca de informações entre autoridades administrativas. Cabe alertar, porém, de que não há a pretensão de tornar essa uma narrativa historiográfica. As preocupações impostas são estritamente jurídicas, razão pela qual o esforço metodológico não é o de adentrar em detalhes e desdobramentos da rede convencional pretérita, mas sim trazer para a academia brasileira uma noção horizontal de sua gênese e desenvolvimento. O valor que se pretende conceder ao Capítulo está em emparelhar de forma sistemática eventos que, salvo raras exceções, não usualmente são tratados pela doutrina brasileira.

O desenho institucional clássico da assistência administrativa mútua em matéria tributária por décadas pautou-se na bilateralidade da cooperação, consolidando o sistema de troca de informações “a pedido”. Apesar de intencional, essa realidade não foi arbitrariamente posta; seus termos estão presentes em discussões que remontam à

⁹³ Em breve escrito de autoria de Borges, intitulado “*La postulación de la realidad*”, cuja finalidade é a investigação da habilidade dos escritores clássicos em descrever, de forma simples e convincente, ambientes complexos e amplos, encontra-se a seguinte assertiva: “*la imprecisión es tolerable o verosímil en la literatura, porque a ella propendemos siempre en la realidad. La simplificación conceptual de estados complejos es muchas veces una operación instantánea. El hecho mismo de percibir, de atender, es de orden selectivo: toda atención, toda fijación de nuestra conciencia, comporta una deliberada omisión de lo no interesante.*” O texto é interessantíssimo e pode ser acessado na íntegra em: <http://www.literatura.us/borges/realidad.html>. Acesso em 07.10.2018.

Liga das Nações e foram posteriormente absorvidas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nelas se escondem também pressupostos que precisam ser desvelados para a compreensão de um novo modelo de cooperação tributária que ganhou força com o início do século XXI: o intercâmbio multilateral e automático de informações fiscais.

2.1 Desvelando a cooperação jurídica internacional em matéria tributária

A origem latina do termo “cooperação” resguarda o significado etimológico do “operar em conjunto” (*co-* + *operationis*). A cooperação consiste na tentativa de sujeitos diversos encontrarem uma resposta comum que ocasione benefícios mútuos⁹⁴. Em sua forma tradicional, as interações entre Estados modernos ocorriam sob duas formas principais: a manutenção (ou extinção) de relações políticas e o esforço para a troca de produtos. Somente ao fim do século XIX, em alguns domínios específicos, teve início um novo tipo de relação internacional, pela qual se passou a disseminar a perspectiva de cooperação em operações cuja efetividade fosse ampliada pela coordenação de esforços de autoridades nacionais distintas⁹⁵.

Vários são os destinos possíveis para a cooperação, razão pela qual essa pode se revestir de formas e graus distintos. Seu núcleo essencial, porém, reside na ideia de *ação conjunta*, o que implica em uma abordagem coincidente sobre uma situação ou sobre seus aspectos concretos⁹⁶. Tomando-se o caso específico da cooperação internacional em matéria tributária, objeto central desta pesquisa, verifica-se a existência de uma rede de normas internacionais, bilaterais e multilaterais, que formam

⁹⁴ Cf. EULATE, B. A. M. La cooperation transfrontaliere regionale et locale, *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, t. 243, 1993, p. 319: “Coopération ce n'est que mettre ensemble avec un autre ou avec d'autres sujets des données déterminées et d'essayer de trouver une reponde conjointe pour le bénéfice mutuel.”

⁹⁵ FLORY, M. Souveraineté des Etats et coopération pour le développement, *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, t. 141, 1974, p. 268.

⁹⁶ EULATE, B. A. M. La cooperation transfrontaliere regionale et locale, *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, t. 243, 1993, p. 319.

um “regime internacional tributário”⁹⁷. Não se trata de um sistema global e único de tributação, mas sim de uma visível rede de acordos celebrados por Estados e organizações internacionais, a qual permite a materialização de regras atinentes ao direito internacional tributário, em especial, na seara da cooperação. Não obstante, parcela da doutrina posiciona-se de forma diametralmente oposta, negando a existência de um regime internacional tributário. David Rosenbloom parece ter sido a primeira voz nesse sentido. Em palestra na New York University, posteriormente publicada pela prestigiada *Tax Law Review*, o professor defende que um sistema internacional, apesar de potencialmente desejável, seria apenas fruto da imaginação acadêmica: a rede internacional de convenções tributárias seria marcada pela característica da facultatividade, demonstrando o caráter político de tais normas⁹⁸.

A interação entre contribuintes e jurisdições diversas, regidas pelo direito internacional tributário, passou a gerar questões complexas, levando os Estados a delicadas escolhas econômicas, políticas e jurídicas, sobretudo relacionadas ao soberano poder de tributar, clássica manifestação do *ius imperium* estatal⁹⁹. A cooperação prioriza, desse modo, o arranjo de forças no sentido de minimizar as pressões impostas por uma sociedade global, tornando necessária a releitura de dogmas anteriores¹⁰⁰. Esse contexto de mutação de paradigmas deriva do fenômeno da globalização, processo que se materializa na pluralidade de relações das mais diversas naturezas, capazes de influenciar e exigir adaptações do Direito¹⁰¹.

⁹⁷ Yariv Brauner, ainda ocupando o cargo de professor da New York University School of Law, editou um dos mais citados textos sobre o tema, no qual identifica a cristalização de um “*international tax regime*”. Cf. BRAUNER, Y. An International Tax Regime in Crystallization. *Tax Law Review*, v. 56, pp. 259-328, 2003.

⁹⁸ Cf. ROSENBLOOM, H. D. International Tax Arbitrage and the “International Tax System”. *Tax Law Review*, v. 53, pp. 137-166, 1999-2000: “Invoking the international tax system does not constitute an explanation, since that system appears to be imaginary. Whether it would be desirable is a different question - but one bearing only marginally on the intensely practical world of international tax policy.”

⁹⁹ Cf. KERZNER, D. S.; CHODIKOFF, D. W. *International Tax Evasion in the Global Information Age*. Suíça: Springer, 2016, p. 33.

¹⁰⁰ Cf. CHAYES, A.; CHAYES, A. H. *The new sovereignty: compliance with international regulatory agreements*. Cambridge: Harvard University Press, 1995, p. 27.

¹⁰¹ Cf. MOROSINI, F. Globalização e Direito Além da metodologia tradicional dos estudos jurídicos comparados e um exemplo do Direito Internacional Privado. *Revista de Informação Legislativa*, v. 43, n. 172, p. 119-133, 2006, p. 120: “As fronteiras geográficas não isolam mais os Estados conforme as novas tecnologias criam avenidas para a constante interação entre indivíduos em lados opostos do globo. O Direito não é mais puramente local quando uma parte crescente da população do mundo se desloca. As pessoas já não são mais locais porque ou fisicamente se mudam ou conduzem negócios ou assuntos

É justamente a “era global” que leva as administrações tributárias nacionais a se confrontarem com questões que exigem a institucionalização de mecanismos que permitam o trabalho interestatal e enfrentem a tensão entre soberania e cooperação¹⁰². Nesse processo, o Estado-nação, por vezes, parece assumir novas formas, manifestando-se em diversos âmbitos como um agregado de partes funcionais distintas que interagem com suas respectivas contrapartes estrangeiras. Trata-se do caso, por exemplo, do diálogo entre órgãos fiscalizadores nacionais¹⁰³. Os contornos dessa relação são delineados por meio de organizações internacionais e da celebração de uma multiplicidade de tratados bilaterais aptos a lidar com a mobilidade de pessoas e capitais¹⁰⁴, que, em conjunto, passam a compor uma rede transnacional tributária¹⁰⁵.

Não apenas entes estatais e organizações internacionais compõem a rede transnacional em matéria tributária, as quais envolvem múltiplos integrantes, tais como atores não-governamentais, em especial, empresas multinacionais e instituições financeiras¹⁰⁶. Ainda assim, nenhum desses atua em uma posição de superioridade

personais cruzando múltiplas fronteiras estatais. Se os indivíduos e negócios continuam a deslocar-se em uma taxa crescente, as nações devem desenvolver mecanismos e prover novas ferramentas para entender indivíduos, sistemas e instituições estrangeiras. O próprio Direito deve passar por reformas para permanecer competitivo em um mundo em que as fronteiras desvanecem-se.”

¹⁰² Como afirma Marilda Ribeiro: “Constata-se uma tensão dialética entre soberania e cooperação. Pretende-se evitar, de toda forma, a imposição de uma nova forma de imperialismo de princípios. Trata-se de apoiar, no exercício dos diversos níveis da atividade jurídica internacional, o ideal de contribuir, para uma sociedade internacional mais solidária, em contraponto a um ideal de “sacrifício da soberania no altar do desenvolvimento” ou de “desenvolvimento pelo direito” em substituição ao lema do pós-guerra “paz pelo direito”. RIBEIRO, M. R. S. Princípio da cooperação no Direito Internacional. In: TORRES, R. L.; GALDINO, F.; KATAOKA, E. T. *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

¹⁰³ TSHUMA, L. Hierarchies and government versus networks and governance: competing regulatory paradigms in global economic regulation. *Law, Social Justice and Global Development*, v. 9, pp. 115-142, 2000.

¹⁰⁴ STEWART, M. Global tax information networks: legitimacy in a global administrative state. In: BRAUNER, Y. STEWART, M. (eds.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar, 2013.

¹⁰⁵ A esse respeito, Anne-Marie Slaughter pontua que essa “rede transnacional” reflete um padrão de relações regulares e intencionais pelo qual unidades governamentais trabalham além das fronteiras territoriais que demarcam as esferas “doméstica” e “internacional”. Cf. SLAUGHTER, A.-M. *A new world order*. New Jersey: Princeton University Press, 2005, p. 12.

¹⁰⁶ STEWART, M. Global tax information networks: legitimacy in a global administrative state. In: BRAUNER, Y. STEWART, M. (eds.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar, 2013, p. 321. Como aponta a autora, o Estado não “desaparece”, mas suas “partes”, como agências ou subdivisões fiscais, participam de uma “rede densa de relações que constitui uma nova ordem transgovernamental”. Nesse sentido, afirma que: “Transnational tax administrative networks therefore involve multiple actors such as different government agencies, supranational fora or organizations, and non-governmental actors, in particular multinational enterprises or banks, who each have their own goals and strategies and who participate together in complex bargaining processes.”

incontestável, inexistindo um poder central que determine as regras de interação dessa complexa cadeia global¹⁰⁷. Por essa razão, para alguns, como Fischer-Lescano, o presente século presencia a transição de uma ordem internacional para uma ordem jurídica pública global acoplada a um sistema político globalizante de governança¹⁰⁸. Nesse contexto, não raro defende-se que o regime tributário internacional se desenvolveu justamente para atender aos “conflitos e interdependências” da globalização, os quais, em matéria fiscal, se resumiriam aos problemas da bitributação e do combate à evasão e ao planejamento tributário abusivo¹⁰⁹. Não obstante, Sérgio André Rocha alerta que a cooperação internacional não consiste em instrumento exclusivamente voltado ao combate da evasão e da elusão internacional, isso porque “a própria eficácia dos sistemas tributários domésticos, em uma economia globalizada, passa pela cooperação entre os Estados”¹¹⁰..

¹⁰⁷ Para Anne-Marie Slaughter, esse é um paradoxo da globalização: apesar de sabermos que seria vantajosa a instalação de mecanismos de governança global e regional, não desejamos a centralização do poder de decisão e da autoridade coercitiva em locais distantes das pessoas que realmente serão governadas. SLAUGHTER, A.-M. *A new world order*. New Jersey: Princeton University Press, 2005, p. 8.

¹⁰⁸ Cf. FISCHER-LESCANO, A. *Globalverfassung: die Geltungsbegründung der Menschenrechte*. Colônia: Velbrueck, 2004.

¹⁰⁹ Nesse sentido, cf. EDEN, L.; KUDRLE, R. T. Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime? *Law & Policy*, v. 27, n. 1, pp. 100-127, 2005: “[...] an international tax regime has developed as a response to these conflicts and interdependencies. The goals of the international tax regime are the avoidance of double taxation of income and the prevention of tax avoidance and evasion. These goals are to be achieved through coordination and harmonization of national tax systems. The results of government cooperation in the tax area include a variety of national tax policies, the OECD’s model tax conventions, and over 2,400 bilateral income tax treaties (DTTs) (UNCTAD 2000).”

¹¹⁰ ROCHA, S. A. *A troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 65. Outras vozes, como as de Allison Christians, Steven Dean, Diane Ring e Adam Rosenzweig, defendem que a cooperação tributária não pode e não deve ser analisada de forma isolada da sociedade global. ¹¹⁰ Cf. CHRISTIAN, A. et al. Taxation as a Global Socio-Legal Phenomenon. *Journal of International and Comparative Law*, v. 14, pp. 3030, 2008.: “The need for revenue to address this global public goods concern,⁵ and the increasing unease about the distributional effects of regulation in an economically integrated world, require that this web of collective action problems be addressed and, if possible, overcome. Correspondingly, the conception of the modern state itself has increasingly become co-extensive with the construct of citizenship, incorporating ideas about political, social, and economic rights and obligations to connect peoples with particular governments and the world. Certainly, no single state can exist as a going concern without raising revenues, and just as certainly it cannot raise revenues without some plausible connection to persons and property as revenue sources. Further, states cannot raise revenue effectively or fairly in the modern international economic regime without interacting with other states, and their citizens, as people, goods, services and capital increasingly cross global borders. International tax law thus inexorably intertwines with the broader sovereign authority of the state itself, including its connections with, and to, its citizenry and the other nations of the world.”

O conceito de regime internacional tributário, no entanto, desafia a arquitetura da governança global. Parece clara a dificuldade em se encontrar uma solução no âmbito da cooperação que se limite a acordos interestatais, negligenciando-se a múltipla atuação dos sujeitos públicos e privados envolvidos no processo de intercâmbio de dados fiscais¹¹¹. Ao mesmo tempo, como se narrará nas próximas seções, a efetiva noção do multilateralismo como característica facilitadora do sistema de assistência em matéria tributária representa tópico recente na prática internacionalista.

Independentemente disso, conforme alertou o economista Luigi Einaudi em seu curso da Haia proferido nos distantes anos de 1928, antes que quaisquer normas e regras de cooperação possam ser formuladas, deve haver cooperação entre as ideias que inspiram os diferentes legisladores. Pois, “se os legisladores não partirem de ideias semelhantes, a cooperação resultante dos acordos escritos existirá apenas no papel”¹¹².

2.2 Breve histórico da formação do sistema convencional de troca de informações para fins fiscais

A primeira manifestação convencional de cooperação em matéria tributária remonta a 1843, ano no qual Bélgica e França celebraram um acordo para o intercâmbio de informações sobre bens imóveis detidos por residentes em seus respectivos territórios¹¹³. Em 1845, a Bélgica firmou com a Holanda um tratado no mesmo sentido¹¹⁴. Haveria, em seguida, um hiato de algumas décadas, até que, em 1907, a

¹¹¹ Uma abordagem semelhante é defendida por Jean-Jacques Gabas e Philippe Hugon para o regime internacional de bens públicos. Cf. GABAS, J. J.; HUGON, P. Les biens publics mondiaux et la coopération internationale, *L'Économie politique*, v. 12, n. 4, 2001, pp. 19-3: «Elle [l'architecture de la gouvernance mondiale] met l'accent sur les procédures permettant de définir et de hiérarchiser les biens qui constituent un patrimoine commun et sont du domaine du collectif inter ou transnational. [...] Qui niera que des problèmes prioritaires tels que le sida ne trouveront de solution que dans le cadre d'une coopération qui ne se limitera pas à des accords ou négociations inter-Etats, mais qui prendront en considération tous les acteurs impliqués : les Etats, mais aussi les ONG, les syndicats, les partis politiques, les entreprises privées? Cela ne signifie pourtant rien de moins qu'inventer un nouveau multilatéralisme, une nouvelle définition d'un pouvoir politique transnational. ».

¹¹² EINAUDI, L. La coopération internationale en matière fiscale, *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 25, 1928, p. 113.

¹¹³ Cf. LIGA DAS NAÇÕES. Technical Experts to the Economic and Financial Committee. Double Taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee. *Document F*, 212. Genova, 1925, p. 23.

¹¹⁴ Id., p. 23.

França e o Reino Unido editassem um tratado de troca de informações acerca do falecimento de seus residentes para fins de tributação de heranças. Após a Primeira Guerra, a Alemanha, em conjunto com a Tchecoslováquia e a Áustria, criou um conjunto de regras gerais para a assistência administrativa e judicial em questões de tributação. A próxima tentativa registrada de cooperação consta de em um acordo entre a Itália e a Tchecoslováquia, no qual, em seu artigo 11, afirma-se que as partes “ajudar-se-ão mutuamente na imposição e recolhimento de impostos diretos”, havendo ainda remissão à uma convenção separada a ser celebrada sobre o assunto¹¹⁵.

Por recomendações oriundas da Conferência Internacional de Gênova sobre Economia, ocorrida em 1920, a Liga das Nações passou a abraçar a temática da cooperação para evitar “*the problem of the flight capital*”¹¹⁶. Em junho de 1922, o Comitê Financeiro do Conselho da Liga decidiu convocar alguns dos mais altos funcionários da administração fiscal de sete países europeus para estudar o tema da dupla tributação e da evasão fiscal¹¹⁷.

Após diversas reuniões e deliberações preliminares, os especialistas redigiram uma série de resoluções, as quais foram submetidas em conjunto com um relatório geral ao Comitê Financeiro da Liga, em 1925. As conclusões indicavam a necessidade de convocação de mais especialistas e a realização de uma nova reunião¹¹⁸. Atendidos tais requisitos, finalmente, em 1928, nasceriam os primeiros quatro modelos de convenções tributárias, dentre os quais um acerca da cooperação internacional para troca de informações¹¹⁹.

¹¹⁵ Após a Primeira Guerra, a Alemanha, em conjunto com a Tchecoslováquia e a Áustria, criou um conjunto de regras gerais para a assistência administrativa e judicial em questões de tributação. A próxima tentativa registrada de cooperação consta de em um acordo entre a Itália e a Tchecoslováquia, no qual, em seu artigo 11, afirma-se que as partes “ajudar-se-ão mutuamente na imposição e recolhimento de impostos diretos”, havendo ainda remissão à uma convenção separada a ser celebrada sobre o assunto. Cf. id., p. 23.

¹¹⁶ LIGA DAS NAÇÕES. Double imposition et evasion fiscal. extrait du rapport du comité financier au conseil de la société des nation. *Questions Économiques et Financières*, v. 368, n. 115, 1925. p. 1.

¹¹⁷ O Conselho da Liga convocou membros da Bélgica, Tchecoslováquia, França, Holanda, Itália, Reino Unido e Suíça. Id, p. 1.

¹¹⁸ Nesse momento, passaram a integrar a comissão representantes da Alemanha, Japão, Polônia, Argentina e dos Estados Unidos. Id, p. 1.

¹¹⁹ As quatro convenções modelo foram: uma convenção sobre a dupla tributação da renda, outra sobre tributos sucessórios e duas convenções sobre assistência administrativa e judiciária. Sobre o tema, cf. BECERRA, J. R. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 44. Em língua portuguesa, uma excelente reconstrução da evolução histórica do direito

A próxima seção trata brevemente da Convenção Bilateral para Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária, apresentado em 1928, e que representou o primeiro esforço multilateral para solucionar o problema da aquisição de informações extraterritoriais.

2.2.1 A Liga das Nações e a Convenção Modelo de 1928

Como visto, a origem da rotina de trocas de informações remonta ao trabalho da Liga das Nações, o qual resultou, em 1928, na consecução da primeira convenção modelo em matéria de cooperação fiscal. Ao comentar o tema, Steven Dean afirma que seria difícil não realçar a importância do trabalho dos comitês e especialistas que culminou na produção do documento que até os dias atuais é utilizado como fonte para elaboração dos tratados que formam base do regime tributário internacional¹²⁰.

Em síntese, o modelo basicamente propunha que cada signatário adquirisse o acesso a informações fiscais extraterritoriais com o compromisso de retribuir seu par com informações igualmente comparáveis. A fim de facilitar a visualização do comando, à época pioneiro, vale transcrever o primeiro artigo do tratado:

Article 1. With a view to obtaining a better apportionment of fiscal burdens in the interest both of Governments and taxpayers, the Contracting States undertake, subject to reciprocity, to give each other administrative assistance in regard to all matters required for the purpose of tax assessment. Such assistance may consist in :

(a) The exchange of fiscal information available in either of the contracting countries. The exchange will take place following a request concerning concrete cases, or, without any special request, for the classes of particulars defined in Article 2;

(b) Co-operation between the administrative authorities in carrying out certain measures of procedure.

internacional tributário convencional é encontrada em: ROCHA, S. A. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 58-59.

¹²⁰ DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605-672, 2008. p. 642-43: o mesmo autor esclarece que, apesar das diferenças de opinião relativamente pequenas sobre exatamente quanto crédito esses especialistas merecem, há um amplo consenso de que, se não fossem por seus esforços, o panorama tributário internacional de hoje seria substancialmente distinto.

O primeiro ponto a ser destacado é a opção dos redatores pelo sistema bilateral de troca de informações. Os trabalhos preparatórios indicam terem consentido os especialistas convocados quanto à impossibilidade de harmonização, apesar de desejável, dos interesses da comunidade internacional em direção à consecução de tratados multilaterais de cooperação ou mesmo de uma única convenção geral, haja vista a “extrema diversidade dos sistemas fiscais existentes” e o perigo de apenas se criar um documento genérico, desprovido de qualquer valor prático¹²¹. Em segundo lugar, o sistema cunhado positivava o ideal da reciprocidade, ou seja, salvo disposição em contrário, os Estados somente seriam obrigados a prestar assistência sob idênticas condições: determinada parte só teria direito de exigir determinadas informações, se estivesse em condições de também fornecer tais informações¹²²

Em termos de estrutura, e na esteira dos demais projetos apresentados, o modelo fora desenhado como um tratado bilateral celebrado entre Estados anônimos. De acordo com os comentários oficiais ao transcrito artigo 1º, a assistência poderia ocorrer de duas maneiras, variáveis consoantes a forma escolhida pelos Estados para efetivar os mecanismos de cooperação. De um lado, seria introduzida a troca de informações “por requisição”, conforme uma determinada situação concreta; de outro, o intercâmbio rotineiro de informações sobre assuntos fiscais específicos, raiz do que atualmente seria entendido como a troca automática de informações¹²³.

De acordo com Steven Dean, tais modelos são paralelos aos métodos *ex post* e *ex ante* de aquisição de informações fiscais. Enquanto aquele permite aos Estados obter subsídios a investigações domésticas já em curso¹²⁴, esse último auxilia justamente a obtenção de indícios complementares de manobras tributárias evasivas. Os direitos à informação *ex ante*, portanto, facilitam os procedimentos de fiscalização, enquanto os

¹²¹ LIGA DAS NAÇÕES. Double imposition et evasion fiscal. extrait du rapport du comité financier au conseil de la société des nation. *Questions Économiques et Financières*, v. 368, n. 115, 1925, p. 5.

¹²² Id., p. 27.

¹²³ Id., p. 27.

¹²⁴ Afirma o autor que, “as in the domestic context, that investigative power is paired with a right to receive a steady stream of ex ante information”. Cf.: DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 642.

direitos *ex post* garantem que informações tributárias extraterritoriais suplementares possam ser obtidas quando necessário¹²⁵.

Em relação às informações a serem intercambiadas, o artigo 2º do referido tratado estabelecia que os dados deveriam se referir a contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados em um dos Estados contratantes. As informações fornecidas incluiriam os nomes, sobrenomes e endereço fiscal das pessoas envolvidas. No mais, estabeleceu um rol exemplificativo de matérias passíveis de cooperação:

- (1) Immovable property (capital value or income, rights in rent, charges by way of mortgage or otherwise);
- (2) Mortgages or other similar claims (description of the mortgaged property, amount and rate of interest);
- (3) Industrial, commercial or agricultural undertakings (actual or conventional profits, business turnover, or other factors, on which taxation is based);
- (4) Earned income and directors' fees;
- (5) Transferable securities, claims, deposits and current accounts (capital value and income); any information collected by an administration, more especially in connection with exemption or relief granted by that authority by reason of the taxpayer's domicile or nationality;
- (6) Successions (names and addresses of deceased and heirs, date of death, estate, shares of heirs and other bases of the tax).

O Modelo de 1928 dispunha ainda que não se poderia, sob nenhuma hipótese, impor a qualquer dos Estados Contratantes a obrigação de fornecer dados cuja legislação fiscal doméstica não lhe permitisse acesso ou, ainda, executar medidas proibidas por seu ordenamento¹²⁶. Nesse sentido, o artigo 4º expressamente previa que o Estado a quem fosse apresentado o pedido poderia recusar-se a executá-lo, caso o considerasse contrário à ordem pública¹²⁷.

Por fim, os artigos 5º e 7º estabeleciam a criação de canais de comunicação entre as autoridades administrativas, cabendo ao artigo 6º a proibição de vincular os atos de

¹²⁵ Id., p. 642.

¹²⁶ Article 3: In no case shall the effect of applying the provisions of the preceding articles be to impose upon either of the Contracting States the obligation of supplying particulars which its own fiscal legislation does not enable it to procure, or of carrying out administrative measures at variance with its own regulations or practice.

¹²⁷ Article 4: [...] "the State to which application is made may refuse to carry out such application if it considers that it is contrary to public policy".

cooperação a pagamentos ou qualquer forma de remuneração, salvo o reembolso de despesas extraordinárias¹²⁸.

As quatro convenções modelo introduzidas pela Liga das Nações em 1927 obtiveram níveis muito diferentes de sucesso.¹²⁹ O modelo para evitar a dupla tributação da renda, por exemplo, consolidou-se como um padrão de acordo amplamente adotado pelos integrantes da comunidade internacional. O mesmo não pode ser dito, por muito tempo, em relação à Convenção Modelo sobre Assistência Administrativa Mútua.

2.2.1.1 *Mexico e London drafts*

Durante a última sessão do Comitê Fiscal da Liga das Nações antes da Segunda Guerra, em junho de 1939, sugeriu-se a realização de uma revisão dos modelos bilaterais de convenções fiscais que foram estabelecidos em 1928¹³⁰. Formou-se, então, um subcomitê – devido ao conflito, representado majoritariamente por países do continente americano – o qual elaborou o Projeto de Convenção Modelo conhecido como “Mexico Draft”. Com o fim da Guerra, em 1946, o subcomitê passou a contar com Estados europeus, dando luz ao chamado “London Draft”.

Ambos os projetos (Cidade do México e Londres) incluíam, tanto um modelo de tratado para evitar a dupla tributação, quanto um tratado modelo voltado para a assistência administrativa. De acordo com os trabalhos preparatórios, as únicas cláusulas nas quais existiam reais diferenças entre as visões dos modelos eram aquelas relativas à tributação de juros, dividendos, royalties, anuidades e pensões¹³¹.

¹²⁸ Article 5: The appropriate administrative authorities shall be empowered to communicate with each other direct for the purpose of giving effect to the provisions of the present Convention. Article 6: Administrative assistance shall be given without payment, subject to the refund of any exceptional expenditure (investigations, expert opinions, etc.) which may be incurred in special cases. Article 7: The administrations shall from time to time communicate to each other statements regarding their powers of investigation and control in fiscal matters and their administrative procedures.

¹²⁹ DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 642-643.

¹³⁰ LIGA DAS NAÇÕES. Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico. *Commentaire et Texte. Questions Économiques et Financières*, v. 88. n. 88, 1946, p. 5.

¹³¹ No mais, as convenções traziam disposições similares. Cf. Id., p. 6 : « Néanmoins, étant donné les grandes différences existant dans la composition des réunions de Mexico et de Londres, il est, naturel que

Nota-se que em relação à troca de informações fiscais, embora os projetos guardassem semelhanças entre si, e mesmo com a Convenção Modelo de 1928, destacavam-se algumas marcantes distinções, em especial, quanto às sementes do intercâmbio automático. O *London Draft* exigia, por exemplo, que “informações prontamente disponíveis” fossem fornecidas automaticamente, enquanto o *Mexico Draft* apenas tratava do “fornecimento não discricionário de tais informações”¹³².

Sobre o tema, transcreve-se abaixo trecho dos históricos documentos oficiais de comentários aos projetos:

Un nombre croissant d'accords fiscaux prévoient l'échange automatique, à la fin de chaque année, entre les autorités fiscales nationales, de renseignements sur les paiements de loyers, dividendes, intérêts, redevances, rentes, traitements, pensions, sur les comptes et dépôts en banque et sur les inventaires de successions. Les administrations fiscales recueillent souvent ces renseignements d'office et peuvent aisément les transmettre aux autorités d'un autre pays lorsqu'ils concernent un contribuable étranger. L'objet de l'article III du texte de Londres est de prévoir un échange de renseignements de ce genre.

La formule qui figure maintenant dans le texte de Londres avait été soumise à la Conférence de Mexico, mais il avait semblé, à cette époque, qu'un tel échange automatique de renseignements ne pourrait fonctionner de façon satisfaisante que dans le cas de pays ayant un système d'impôts et une administration fiscale parfaitement organisés. Il a, par conséquent, été jugé préférable de ne pas prévoir d'échange automatique de ce genre dans le modèle de convention établi à Mexico.”¹³³

les vues des personnalités qui ont participé aux délibérations de Londres se soient écartées, sur divers points, de celles qui ont inspiré les modèles de conventions de Mexico. La structure générale des modèles établis à la présente session est analogue à celle des conventions-types de Mexico. Un certain nombre de modifications ont été apportées à la rédaction de ces textes et divers articles ont été supprimés parce qu'ils contenaient des dispositions déjà impliquées dans d'autres clauses.

¹³² Essa observação foi notada de forma analítica por Dean. Cf. DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 644.

¹³³ LIGA DAS NAÇÕES. Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico. Commentaire et Texte. *Questions Économiques et Financières*, v. 88, n. 88, 1946, p. 53. Tradução do autor: “Um número crescente de acordos fiscais prevê a troca automática, ao final de cada ano, entre as autoridades fiscais nacionais de informações sobre pagamentos de aluguel, dividendos, juros, royalties, rendas, salários, pensões, contas e depósitos bancários e patrimônio imobiliários. As administrações tributárias muitas vezes coletam essas informações ex officio e podem transmiti-las facilmente às autoridades de outro país quando se trata de um contribuinte estrangeiro. O objetivo do Artigo III do texto de Londres é prover o intercâmbio de tais informações. A fórmula que agora consta no texto de Londres, havia sido submetida à Conferência da Cidade do México, mas parecerá na época que essa troca automática de informações funcionaria satisfatoriamente apenas no caso um sistema fiscal e uma administração tributária perfeitamente organizados. Por conseguinte, considerou-se preferível não prever a troca automática deste tipo na convenção-modelo estabelecida no México.”

Conforme apontam os comentários oficiais ao projeto, tinha-se inicialmente que a exigência de que o fornecimento automático de informações “funcionaria satisfatoriamente apenas no caso de países com um sistema de impostos e administração muito bem consolidados”. Como aponta Dean, na época do projeto de Londres, a Liga decidiu incluir a exigência de troca automática ainda que existissem preocupações quanto ao seu funcionamento e abordagem.¹³⁴ Foi uma tentativa honrada, mas não exitosa.

2.2.1.2 Tratados bilaterais e o caminho para consolidação do sistema clássico de troca informações a pedido

Antes mesmo da divulgação da Convenção Modelo de 1928, bem como dos Modelos da Cidade do México e Londres, o conceito de um tratado de assistência administrativa bilateral autônomo começou a se desenvolver dentro da seara da cooperação fiscal¹³⁵. Após a Primeira Guerra Mundial, iniciou-se a formação de uma extensa rede de tratados tributários na Europa Central¹³⁶. Os acordos celebrados pelos Estados Unidos com a Suécia e a França em 1939 consolidaram em um único instrumento disposições relativas à dupla tributação e ao combate à evasão fiscal, sem optarem pela usual sistemática de celebração de tratados distintos¹³⁷.

A estratégia de unificação das matérias também seria adotada posteriormente pela Convenção Modelo da OCDE. Prevendo os obstáculos para a coordenação de esforços na criação de um complexo – e, por vezes, ineficaz – fluxo bilateral de informações extraterritoriais, optou-se pela inserção das cláusulas de cooperação nos tratados que buscavam evitar a bitributação. Ao relegar a troca de informações a um

¹³⁴ Cf. DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 644.

¹³⁵ Ibid., p. 644-645.

¹³⁶ Cf. VOGEL, K. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, pp. 1-85, 1986, p. 10.

¹³⁷ Cf. DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 645.

papel de apoio, a combinação acabou por diluir os custos transacionais da troca de informações¹³⁸.

Em não havendo a preocupação em criar mecanismos multilaterais de troca de informações, a cooperação era disciplinada majoritariamente por tratados bilaterais, fossem eles baseados nas convenções modelo existentes ou não. Ademais, seja pela dificuldade técnica de implementação ou pela ausência de interesse, o intercâmbio acontecia a pedido do Estado solicitante, e não pelo estabelecimento de rotinas automáticas de transmissão de dados.

Em sendo assim, parece certo que as trocas de informações a pedido em muito se distanciavam dos ideais de combate à evasão que motivaram a consecução dos tratados bilaterais de cooperação em termo de eficácia¹³⁹. Isso decorria, em especial, do fato de diversos países tradicionalmente conhecidos como paraísos fiscais estarem comprometidos com o sigilo absoluto de dados bancários e financeiros, realidade que somente viria a mudar no ano de 2009, quando a comunidade internacional passou a trabalhar a construção de um sistema não apenas multilateral, como efetivamente automático de troca de informações. Antes de adentrar nesta temática, parece importante analisar primeiramente o modo como se deu a formação do sistema clássico de cooperação fiscal.

2.2.1.3 Aprimoramento da troca de informações a pedido: Modelo OCDE x Modelo estadunidense

¹³⁸Ibid., p. 645: “As the significance of the treaties’ double tax provisions came to predominate, the information exchange provisions became more modest. In addition, gaps in the international network of double tax treaties became an important obstacle to the flow of extraterritorial tax information between jurisdictions that did not share a double tax treaty.”

¹³⁹ GRINBERG, I. Beyond FATCA: an evolutionary moment for the international tax system. Georgetown University Law Center, 2012 (*draft*) Disponível em: <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1162&context=fwps_papers> Acesso em: 15 jan. 2019.

De maneira geral, o sistema de intercâmbio de informações para fins fiscais previa duas formas principais de colaboração¹⁴⁰: a troca de dados mediante pedido e a troca automática. Durante o século XX, os esforços dos Estados e organizações internacionais privilegiaram o primeiro, sob a justificativa de ser a troca automática de difícil implementação prática. Nesse sentido, esta seção, por opção metodológica, discutirá os dois principais modelos de cooperação a pedido que protagonizaram o cenário da cooperação fiscal¹⁴¹.

2.2.1.3.1 Convenção Modelo da OCDE

No contexto de aproximação dos países europeus no cenário do pós-Guerra, o eixo de produção normativa em matéria tributária internacional foi deslocado para a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OECE) que, em 1955, publicou suas primeiras recomendações para evitar a dupla tributação internacional¹⁴². A Comissão de Assuntos Fiscais apresentou uma série de modelos de tratados em quatro relatórios intermediários entre 1956 e 1961 e um relatório resumido em 1963, por meio do qual foram anexados o modelo completo e seus comentários oficiais¹⁴³. À época, a OECE já havia sido sucedida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ocasião em que o documento passou a ser tratado como a primeira Convenção Modelo da OCDE¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Duas outras formas de cooperação também foram desenhadas em alguns momentos da história da cooperação tributária, dentre elas, o fornecimento espontâneo de dados (sem qualquer pedido) e o procedimento de notificação mútuo, decorrente de alterações legislativas. Tais dinâmicas, contudo, foram parcamente utilizadas pela comunidade internacional. Sobre o tema, cf.: SEEMAN, E. Exchange of Information under International Tax Conventions. *The International Lawyer*, v. 17, n. 2, pp. 333-344, 1983.

¹⁴¹ A opção não despreza a existência dos modelos ONU, nórdico e andino de troca de informações. Trata-se, como dito, de um recorte.

¹⁴² Cf. HARRIS, P.; OLIVER, D. *International Commercial Tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 17.

¹⁴³ Cf. VOGEL, K. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, pp. 1-85, 1986, p. 10

¹⁴⁴ OBERSON, X. *International Exchange of Information in Tax Matters*. Cheltenham: Edward Elgar, 2015, p. 5.

Em seu Artigo 26¹⁴⁵, a Convenção consagrou a troca de informações, restringindo-se a modalidade a pedido. Alguns pontos do dispositivo são de especial interesse. O primeiro diz respeito à confidencialidade dos dados intercambiados. Existe previsão expressa para que o Estado requerente conceda às informações recebidas o mesmo grau de sigilo conferido aos dados obtidos por meio de procedimentos domésticos de fiscalização. No mais, a transferência de informações deveria ocorrer exclusivamente para as entidades tributárias competentes.

Destaca-se ainda a obrigação de que o Estado requerente esgotasse seus recursos administrativos internos antes de pleitear o intercâmbio de informações, concedendo à cooperação um caráter subsidiário ou supletivo. Quanto às limitações, a Convenção também foi categórica: nenhum Estado poderia ser obrigado a fornecer informações, cuja obtenção violasse (i) a sua legislação ou prática administrativa; (ii) a legislação ou prática administrativa do Estado requerente; (iii) segredos comerciais, industriais ou profissionais, (iv) ou a ordem pública.

Em 1977¹⁴⁶, conduziu-se uma revisão do modelo¹⁴⁷ que, apesar de não trazer alterações substanciais ao texto da convenção, acabou por modificar a redação do referido Artigo 26¹⁴⁸. De acordo com a própria OCDE, “a revisão era necessária para

¹⁴⁵ Convenção Modelo OCDE, 1963: “Article 26. 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for the carrying out of this Convention and of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by this Convention insofar as the taxation thereunder is in accordance with this Convention. Any information so exchanged shall be treated as secret and shall not be disclosed to any persons or authorities other than those concerned with the assessment or collection of the taxes which are the subject of the Convention. 2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on one of the Contracting States the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws or the administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply particulars which are not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).”

¹⁴⁶ Antes mesmo da revisão, tendo em vista a pecha de a OCDE representar apenas os interesses dos países desenvolvidos, algumas tentativas de conclusão de sistemas regionais de cooperação tributária começaram a surgir, porém, especialmente voltadas para aspectos referente à tributação. A principal delas foi liderada pelo Grupo Andino. Cf. VOGEL, K., 1986, an opposing model, shaped more according to the special interests of developing countries was concluded in 1971 by the member states of the Andean-Group, an alliance between Bolivia, Chile, Ecuador, Colombia, Peru and - since 1973 - Venezuela. The Andean Model was drafted as an alternative to the OECD Model; it emphasizes the traditional concerns of Latin American countries, especially the source principle.

¹⁴⁷ Cf. WHITTAKER, D. R. An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy. *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation*, v. 8, n. 1, pp. 39-60, 1982, p. 39.

¹⁴⁸ Convenção Modelo OCDE, 1977: “Article 26. 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the

tomar em consideração a experiência adquirida pelos Estados membros nas negociações e na prática da aplicação das convenções bilaterais, nas alterações nos sistemas tributários domésticos, no incremento das relações fiscais internacionais e no desenvolvimento de novas e complexas organizações empresárias internacionais”¹⁴⁹.

O objetivo da mudança foi o de alargar o escopo do Artigo 26. O caráter pessoal do detentor das informações, por exemplo, foi ampliado pela adição da cláusula: *‘the exchange of information is not restricted by article 1’*. Como resultado desta emenda, a troca de informações deixou de se restringir aos residentes dos Estados contratantes, passando a incluir também residentes de países terceiros e entidades ou pessoas que, de acordo com o modelo da OCDE, não seriam necessariamente contribuintes pela qualificação de residência em um dos Estados contratantes¹⁵⁰.

Por volta de 1978, um limitado número de 179 tratados bilaterais havia sido celebrado entre os Estados membros da OCDE¹⁵¹. O Comitê para Assuntos Fiscais responsável pelo acompanhamento da Convenção Modelo elaborou uma série de relatórios contendo recomendações, em especial quanto à necessidade de se ampliar os mecanismos de cooperação multilateral no âmbito do combate à evasão fiscal

taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. 2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).”

¹⁴⁹ OCDE. *Model tax convention on income and capital 2014*. Full version. Paris: OECD Publishing, 2014.

¹⁵⁰ DEBELVA, F. DIEPVENS, N. Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In Search for an Efficient but Balanced Procedure. *Intertax*, v. 44, n. 4, p. 298-306, 2016.

¹⁵¹ RUIZ, M. A. G. *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*. Haia: Kluwer International, 2003, p. 119. Apenas para fins de comparação, em 2018, somente em relação à troca automática de informações, como será visto adiante, existem mais de 3200 tratados bilaterais em vigor.

internacional¹⁵². Fruto desses estudos, divulgou-se, em 1981, a Convenção Modelo sobre Assistência Mútua na Recuperação de Tributos.

Conforme narra Dean, os redatores da convenção observaram que a assistência administrativa havia sido prevista anteriormente em seu tratado de dupla tributação de 1963, “embora de forma menos abrangente do que as convenções modelo da Liga das Nações”, e observou que no início dos anos 80 “a evasão fiscal tornou-se um problema de crescente preocupação para os governos que passaram a tratar a questão tanto a nível bilateral, quanto junto organizações internacionais”. O acordo multilateral pretendia fornecer às autoridades fiscais as ferramentas necessárias para operar efetivamente em uma economia cada vez mais global¹⁵³.

Um dos principais méritos da Convenção Modelo sobre Assistência Mútua na Recuperação de Tributos não foi sua adoção em si, mas sim o fato de ter despertado a atenção para a real possibilidade de formulação de mecanismos convencionais multilaterais de cooperação. O resultado foi a edição da Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Questões Tributárias, de 25 de janeiro de 1988, fruto do trabalho conjunto da OCDE e do Conselho da Europa.

Deixando de lado a pretensão de apenas facilitar a cooperação para cobrança de tributos, a Convenção convocou os signatários a “trocar qualquer informação [...] previsivelmente relevante para a apuração e cobrança de tributos e a recuperação e execução de créditos tributários”¹⁵⁴. Note-se que ambas as Convenções, apesar de possibilitarem a troca automática, ainda estabeleciam como regra geral a cooperação mediante pedido.

Como será abordado adiante, em especial a partir desse momento, numerosos foram os esforços para a criação de um fórum global de transparência e troca de informações para fins fiscais. Atendendo a solicitações do Grupo dos 20 (G-20), a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Questões Tributárias foi emendada em 2010, a fim de possibilitar a adesão de toda comunidade internacional ao

¹⁵² OCDE. *Model tax convention on income and capital 2014*. Full version. Paris: OECD Publishing, 2014.

¹⁵³ Cf. DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 652.

¹⁵⁴ *Ibid.*, p. 652-653.

instrumento¹⁵⁵. Nesta data, mais de uma centena de países já se incluem no rol de signatários da convenção, incluindo o Brasil.

2.2.1.3.2 O modelo estadunidense: *U.S. tax information exchange agreement*

Os Estados Unidos desenvolveram em paralelo uma dinâmica própria de troca de informações. O Departamento do Tesouro dos Estados Unidos publicou seu modelo de convenção em 1976, e que veio a servir de base para as tratativas internacionais que envolveram o país. Modelos revisados foram publicados em 1977 e 1981, seguido por uma minuta alternativa de cláusula *anti-treaty shopping*¹⁵⁶.

A criação do acordo de troca de informações fiscais (“TIEA”) veio em resposta a relatórios domésticos sobre evasão fiscal, por meio dos quais se destacava a facilidade com que contribuintes americanos praticavam “manobras internacionais evasivas”. O objetivo era que os TIEA dificultassem a evasão e sonegação ao fechar a lacuna deixada pela dependência dos Estados Unidos a uma rede de tratados de dupla tributação que não incluíam a maioria das jurisdições consideradas por eles como paraísos fiscais¹⁵⁷. Ao obter acesso a informações fiscais extraterritoriais de tais jurisdições, os Estados Unidos esperavam colher subsídios para investigar mais facilmente o *modus operandi* das fraudes fiscais¹⁵⁸.

Embora os TIEA fossem estruturados como acordos simétricos, dando a cada país acesso aos dados um do outro, a troca de informações fiscais extraterritoriais era

¹⁵⁵ ROCHA, A. S. 2013a, p. 114: “Esta Convenção é a grande iniciativa multilateral global de criação de um sistema internacional de troca de informações e mútua assistência administrativa tributária. Em resposta às demandas do G-20 por uma maior transparência e cooperação na esfera internacional, foi desenvolvido um Protocolo à Convenção, com a finalidade de atualizar seu texto aos padrões desenvolvidos pela OCDE e também permitir a sua assinatura por países não membros do Conselho da Europa e da OCDE.”

¹⁵⁶ Cf. VOGEL, K. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, pp. 1-85, 1986, p. 1: Though this "U.S. Model" upholds some traditional peculiarities of U.S. treaty practice, it was drafted with the basic aim to adapt this practice as much as possible - and to a greater extent than in previous U.S. treaties - to the treaty model established by the OECD.

¹⁵⁷ Cf. DEAN, S. A. The Incomplete Global Market for Tax Information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605- 672, 2008, p. 650.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 650.

muito mais importante para os Estados Unidos do que para suas potenciais contrapartes. Para fornecer um incentivo às nações que tinham pouco interesse na celebração de tais acordos, os Estados Unidos concederam *status* de “preferência” para os países participantes¹⁵⁹. Essa “preferência” caracterizava-se pelo oferecimento de vários benefícios para uma contraparte do TIEA, incluindo a facilitação para os contribuintes dos EUA que participassem de convenções nessa jurisdição de deduzir as despesas relacionadas ao instrumento¹⁶⁰. A existência desses benefícios presumivelmente encorajou os países a pelo menos cogitarem a celebração dos tratados. Como resultado, a iniciativa TIEA dos EUA obteve algum sucesso; no entanto, como afirma Dean, “falhou ao fornecer uma bala de prata para o problema da evasão fiscal”¹⁶¹.

2.3 O caminho para a criação de um sistema de troca automática de informações

No início do século XXI, o sistema de troca de informações não havia ainda sofrido alterações substanciais em relação ao modelo bilateral de cooperação mediante pedido, construído em especial após a Segunda Guerra Mundial. À época, o mecanismo que mais havia se popularizado era aquele previsto no Artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, o qual permitia, mas não obrigava o estabelecimento de uma rotina automática de fornecimento de dados.

Embora boa parte da comunidade internacional reconhecesse as deficiências do modelo de troca a pedido, fato é que até 2009 as principais economias desenvolvidas e a OCDE estavam paralisadas em seus esforços para conseguir uma ampla troca de informações. O principal obstáculo era o fato de que quatro países membros da OCDE –

¹⁵⁹ Ibid., p. 650.

¹⁶⁰ Ibid: “Although the TIEAs were structured as symmetrical agreements, giving each country access to information from the other, access to extraterritorial tax information was much more important to the United States than to its potential counterparties.³⁰⁰ To provide an incentive for nations that had little interest in receiving information to enter into information exchange agreements, the United States chose to grant preferred status to participating countries.³⁰¹ That preferred status pro-vides several benefits for a TIEA counterparty, including making it eas-ier for U.S. taxpayers attending conventions in that jurisdiction to de-duct expenses related to the convention.³⁰² The existence of those benefits presumably encouraged countries to at least enter into TIEAs.³⁰³ As a result, the U.S. TIEA initiative enjoyed some success;³⁰⁴ it failed, however, to provide a silver bullet for the tax flight problem”.

¹⁶¹ Ibid., p. 650.

Áustria, Bélgica, Luxemburgo e Suíça – estavam comprometidos com o sigilo bancário absoluto, o que resultava em uma completa barreira para a troca de informações tributárias¹⁶². De acordo com Grinberg, importantes centros financeiros não integrantes da OCDE (por exemplo, Hong Kong, Liechtenstein, Panamá e Cingapura) se sentiam confortáveis ao rejeitar a troca mediante solicitação de informações bancárias, seguindo o exemplo suíço e de outras jurisdições¹⁶³.

Em 2008, a questão da evasão fiscal *offshore* se destacou na agenda política global, em grande parte como resultado de dois escândalos amplamente narrados pela mídia¹⁶⁴. O primeiro, considerado como o maior escândalo tributário da história da Alemanha, foi descoberto a partir da compra de um DVD de um informante pelo serviço secreto alemão com dados de clientes do banco LTG, de Liechtenstein, os quais teriam constituído fundações no principado para evadir tributos¹⁶⁵. O segundo escândalo foi a revelação de mecanismos oferecidos pelo banco suíço UBS para ocultação internacional de patrimônio de contribuintes estadunidenses¹⁶⁶.

No auge da crise financeira e das pressões orçamentárias dela advindas, a resposta política a esses escândalos de evasão fiscal veio de forma rápida e incluiu intervenções pessoais de presidentes e altas autoridades administrativas¹⁶⁷. Na Cúpula

¹⁶² GRINBERG, I. *Beyond FATCA: an evolutionary moment for the international tax system*. Georgetown University Law Center, 2012 (*draft*) Disponível em: <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1162&context=fwps_papers> Acesso em: 15 jan. 2019.

¹⁶³ *Id.*, p. 7.

¹⁶⁴ GRINBERG, I. The Battle Over Taxing Offshore Accounts. *UCLA Law Review*, v. 204, pp. 306-383, 2012, p. 315.

¹⁶⁵ O serviço secreto alemão teria pago 5 milhões de euros por um DVD contendo documentos sigilosos sobre supostos sonegadores de impostos clientes do banco LGT Treuhand, de Vaduz, capital de Liechtenstein. SPIEGEL. Massive Tax Evasion Scandal in Germany. The Liechtenstein Connection. 16 fev. 2008. *Spiegel Online*. Disponível em: <http://www.spiegel.de/international/business/massive-tax-evasion-scandal-in-germany-the-liechtenstein-connection-a-535768.html>

¹⁶⁶ A revelação ocorreu pelo banqueiro Bradley Birkenfeld, que afirmou que o UBS oferecia a milionários a abertura de contas não declaradas ao Fisco. THE GUARDIAN. Tax scandal leaves Swiss giant reeling. 29 de junho de 2008. *The Guardian Online*. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2008/jun/29/ubs.banking>.

¹⁶⁷ GRINBERG, I. *Beyond FATCA: an evolutionary moment for the international tax system*. Georgetown University Law Center, 2012 (*draft*) Disponível em: <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1162&context=fwps_papers> Acesso em: 15 jan. 2019.

do G20, em Londres, em abril de 2009, líderes mundiais emitiram um comunicado declarando que “a era do sigilo bancário” havia chegado ao fim¹⁶⁸. O G20 enfatizou estar pronto para “adotar as ações necessárias contra as jurisdições que não atendessem aos padrões internacionais de transparência tributária”¹⁶⁹. O interessante é que, no mesmo dia da Cúpula de Londres, a OCDE divulgou os países que não haviam se comprometido ou implementado substancialmente os padrões internacionais, mencionando pela primeira vez países membros da própria organização¹⁷⁰.

Ao comentar os eventos, Grinberg afirma que tais escândalos catalisaram o momento evolutivo da assistência administrativa transfronteiriça para efeitos fiscais¹⁷¹. As implicações não se restringiram ao comprometimento com o fim do sigilo bancário absoluto. A mudança de perspectiva despertou o interesse na criação de incentivos à troca automática de informações, em especial, a executada por meio de mecanismos multilaterais¹⁷². Em 9 de abril de 2013, os Ministros das Finanças da França, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido anunciaram a intenção de trocar informações fiscais entre si e com os Estados Unidos¹⁷³. Em seguida, em junho de 2013, os líderes do G8 estabeleceram o compromisso de implementar o intercâmbio automático como o novo padrão global. A proposta foi endossada pelos líderes do G20, em setembro de 2013, os

¹⁶⁸ FINANCIAL TIMES. Leaders see end to banking secrecy. *Financial Times Online*. 2 abr. 2009. Disponível em: <https://www.ft.com/content/da9fde14-1fb6-11de-a1df-00144feabdc0>. Acesso em: 07 jun 2018.

¹⁶⁹ GRINBERG, I. *Beyond FATCA: an evolutionary moment for the international tax system*. Georgetown University Law Center, 2012 (draft) Disponível em: <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1162&context=fwps_papers> Acesso em: 15 jan. 2019.

¹⁷⁰ Id., p. 7.

¹⁷¹ Id., p. 7-8.

¹⁷² OCDE. Automatic exchange of financial account information. *Background information brief*. Paris: OECD Publishing, s/d. “What are the main benefits of automatic exchange? Answer: – Automatic exchange of information can provide timely information on non-compliance where tax has been evaded either on an investment return or the underlying capital sum. – It can help detect cases of non-compliance even where tax administrations have had no previous indications of non-compliance. – It has deterrent effects, increasing voluntary compliance and encouraging taxpayers to report all relevant information. – Automatic exchange may help educate taxpayers in their reporting obligations, increase tax revenues and thus lead to fairness – ensuring that all taxpayers pay their fair share of tax in the right place at the right time. – In a small number of cases countries have been able to integrate the information received automatically with their own systems such that income tax returns can be pre-filled.”

¹⁷³ OCDE. Automatic exchange of financial account information. *Background information brief*. Paris: OECD Publishing, s/d.

quais aprovaram, sem restrições, a proposta da OCDE de um modelo verdadeiramente global de troca automática, incentivando a organização a apresentar um padrão único para troca automática de informações. Em fevereiro de 2014, em nova reunião do G20, foi aprovado o *Common Reporting Standard* (CRS). Era o início da denominada “Era do Fisco Global”¹⁷⁴.

De acordo com a sistemática implementada, as jurisdições signatárias do padrão obtêm informações de suas instituições financeiras e de forma automática trocam anualmente essas informações com seus pares. O CRS define as informações das contas financeiras a serem trocadas, as instituições financeiras que precisam informá-las, os diferentes tipos de contas e contribuintes atingidos pela obrigação, bem como os procedimentos comuns de *due diligence* a serem seguidos pelas instituições financeiras.

A mais significativa influência para as disposições contidas no CRS consiste no modelo de troca de informações criado pelos Estados Unidos, em 2010. Por essa razão, a próxima seção introduz brevemente o contexto no qual foi estabelecido o modelo norte-americano.

2.3.1 Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA

O termo *FATCA* é um acrônimo para *Foreign Account Tax Compliance Act*. De acordo com McGill, a referência a “*Act*” é imprópria. O termo, explica o autor, adotado inclusive pelas autoridades fazendárias americanas, remonta ao Projeto de Lei da Câmara dos Deputados HR3933, de 2008, o qual nunca foi aprovado¹⁷⁵. O texto básico do que ora se denomina FATCA foi sequencialmente transferido, primeiro do HR3933 para o HR4213 (*Tax Extender's Bill*), e finalmente para o HR2847, como o Título V do

¹⁷⁴ OCDE. Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Paris: OECD, 2010. Apenas para se ter uma noção [...] The exchange upon request standard was largely implemented through the signing of hundreds of tax information exchange agreements (TIEAs). 8 Between 2009 and 2012 alone, more than 800 TIEAs were signed. Moreover, since 2009, more than 1,500 exchange of information (EOI) relationships have been established that provide for EOI in accordance with the standards resulting from the work of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum). Also as a result of the work of the Global Forum, 124 peer review reports (making 818 recommendations) concerning 100 jurisdictions have been completed and published. 11 By 2013, 120 jurisdictions had committed to the OECD’s international standards on transparency and EOI upon request.

¹⁷⁵ MCGILL, R. K. *US Withholding tax: practical implications of QI and FATCA*. Londres: Macmillan, 2013, p. 103.

HIRE Act, entrando em vigor em março de 2010¹⁷⁶. Não obstante a impropriedade técnica, nesta dissertação se utilizará o popular termo *FATCA*.

Como sintetiza Heleno Taveira Tôrres, “o FATCA americano é um sofisticado sistema de controle fiscal que exige o fornecimento de informações, a serem prestadas por instituições financeiras, das contas de correntistas nacionais ou residentes do outro País signatário, para os fins de trocas espontâneas, automáticas ou a pedido”¹⁷⁷. Em sua exposição de motivos, o Congresso americano explicou que, ao promulgar o FATCA, a intenção legislativa das disposições era “[to] *force foreign financial institutions to disclose their U.S. account holders or pay a steep penalty for nondisclosure*”¹⁷⁸. Em outras palavras, se as instituições financeiras estrangeiras não concordassem em fornecer informações de sua guarda sobre rendimentos auferidos por contribuintes americanos, o FATCA sujeitaria uma série de transações financeiras da respectiva instituição à uma retenção tributária “punitiva”, independentemente de qualquer critério pessoal.

Em termos econômicos, a punição é severa: as instituições financeiras que não cooperarem ou não cumprirem as regras de fornecimento de informações corretas são oneradas em 30% sobre o montante integral de quaisquer transações financeiras realizadas por contribuintes americanos¹⁷⁹.

Para Kerzner, a comparação entre o FATCA e os mecanismos tradicionais dos TIEA permite a constatação de três vantagens para o Fisco estadunidense: (i) informações detalhadas sobre contas detidas direta e indiretamente pelos contribuintes estadunidenses, incluindo dados sobre receitas de investimentos, (2) troca anual e

¹⁷⁶ Id., p. 103.

¹⁷⁷ TÔRRES, H. T. Programa de regularização de ativos lícitos no exterior e direitos à proteção da propriedade privada. In: PAULA JUNIOR, A.; SALUSSE, E. P.; ESTELLITA, H. (Coords.). *Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. XIV.

¹⁷⁸ Accordingly, FATCA imposes a withholding tax on the gross amount of certain payments from U.S. sources and the proceeds from disposing of certain U.S. investments (“withholdable payments”) on foreign financial institutions that do not comply and become a “participating FFI.” This withholding tax also applies to certain other payments to the extent the funding for those payments may be attributed to withholdable payments (“passthru payments”). Importantly, this withholding tax is not limited to payments to U.S. persons.

¹⁷⁹ TÔRRES, H. T. Programa de regularização de ativos lícitos no exterior e direitos à proteção da propriedade privada. In: PAULA JUNIOR, A.; SALUSSE, E. P.; ESTELLITA, H. (Coords.). *Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. XIV.

automática de informações detalhadas sobre as contas mantidas e investimentos custodiados, e (3) “garras”, na forma da penalidade impostas às instituições financeiras estrangeiras (FFIs) que continuarem a ocultar os titulares de contas nos EUA ¹⁸⁰.

2.4 Acordo Multilateral de Autoridades Competentes (MCAA) e Padrão Comum de Relatório (CRS)

O FATCA sofreu severas críticas por tratar-se de uma norma doméstica com efeitos extraterritoriais. Em termos práticos, porém, o regime de obtenção de informações foi bem-sucedido e acabou por inspirar a OCDE a criar um padrão multilateral para a troca automática de informações fiscais. Nessa toada, emendou-se a *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, para torná-la um instrumento passível de adesão por qualquer Estado.

O intercâmbio automático nos termos da Convenção exige um acordo separado entre as autoridades competentes das partes ¹⁸¹. O *Competent Authority Agreement* (CAA) formaliza e “operacionaliza” a troca automática entre os participantes, que, em termos procedimentais, segue as regras do *Common Reporting Standard* (CRS) ¹⁸². Juntos, o CAA e o CRS constituem o *padrão* global para troca de informações fiscais.

2.4.1 O Modelo *Competent Authority Agreement* (CAA)

¹⁸⁰ KERZNER, p. 85. Também para GRINBERG, I. *Beyond FATCA: an evolutionary moment for the international tax system*. Georgetown University Law Center, 2012 (draft): It thus is intended to (1) induce foreign financial institutions that are investing in or through participating financial institutions, but that are not investing in the United States, to also agree to participate in FATCA, 93 and (2) disincline participating foreign financial institutions from doing business with nonparticipating financial institutions, because business between participating and nonparticipating financial institutions is likely to require withholding under U.S. law.

¹⁸¹ OCDE. *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*. 2. ed. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 13.

¹⁸² Id., p. 14.

O Modelo CAA autoriza que as autoridades administrativas signatárias utilizem o CRS como base para o intercâmbio, possibilitando a troca de informações de interesse tributário¹⁸³. O Modelo CAA é composto por um preâmbulo e sete seções que dispõem sobre a operacionalização do intercâmbio “a fim de assegurar fluxos apropriados de informação”¹⁸⁴.

As cláusulas do preâmbulo contêm declarações sobre as regras de comunicação e *due diligence* que sustentam a troca de informações, em conformidade com o CAA. Também estão positivadas declarações sobre confidencialidade, salvaguardas e implementação de infraestrutura necessária para uma relação cooperativa eficaz¹⁸⁵.

Estruturalmente, o CAA trata das definições conceituais do tratado (Seção 1), esclarece o tipo de informação a ser trocada (Seção 2), a periodicidade e a dinâmica da troca (Seção 3), mecanismos de *compliance* e execução (Seção 4) e a confidencialidade de dados que devem ser respeitados (Seção 5)¹⁸⁶. Consultas entre as autoridades competentes, emendas ao Acordo e termos do Acordo, incluindo suspensão e término, são tratadas nas Seções 4, 6 e 7¹⁸⁷.

Em linhas gerais, o Modelo CAA foi elaborado como um acordo bilateral recíproco, baseado no princípio de que a troca automática é mútua e realizada em bases bilaterais¹⁸⁸. Para reduzir os custos transacionais associados à assinatura de acordos de várias autoridades competentes, o intercâmbio de informações também pode ser implementado com base em um CAA multilateral¹⁸⁹. Nesse caso, embora o acordo seja multilateral, o intercâmbio de informações continua a ocorrer em uma base bilateral. Além disso, pode haver casos em que as jurisdições desejam celebrar um acordo bilateral não recíproco (por exemplo, quando uma jurisdição não prevê tributação sobre

¹⁸³ Id., p. 14.

¹⁸⁴ Id., p. 14.

¹⁸⁵ Id., p. 15.

¹⁸⁶ Id., p. 65.

¹⁸⁷ Id., p. 65.

¹⁸⁸ Id., p. 65.

¹⁸⁹ Id., p. 65.

a renda). Desse modo, a OCDE também disponibilizou uma versão não recíproca do Modelo CAA¹⁹⁰.

Há também a possibilidade de que os Estados participantes celebrem um único acordo intergovernamental multilateral ou vários acordos intergovernamentais, “*that would be international treaties in their own right or regional legislation*”, abrangendo tanto as obrigações de fornecimentos de informações, quanto os procedimentos de *due diligence*, juntamente com um CAA mais limitado¹⁹¹.

2.4.2 Common Reporting Standard (CRS)

O CRS fornece o padrão de relatório e os mecanismos de *due diligence* que baseiam a troca automática de informações¹⁹². Um Estado que intente implementar o CRS deve dispor de estruturas domésticas que obriguem suas instituições financeiras a fornecer informações consistentes com o escopo do relatório estabelecido pela Seção I do CRS, bem como a adotar procedimentos de *due diligence* condizentes com as disposições contidas na Seções de II a VII¹⁹³.

O termo amplo “instituições financeiras”, de acordo com o CRS, também inclui instituições de custódia, instituições depositárias, entidades de investimento e determinadas seguradoras¹⁹⁴. As informações financeiras a serem fornecidas com relação às contas financeiras reportáveis incluem juros, dividendos, saldo ou valor da conta, receita de certos produtos de seguros, receita de vendas de ativos financeiros e

¹⁹⁰ Id., p. 66. Foi reconhecido, pelo G20 e outros, que os países em desenvolvimento podem enfrentar problemas específicos de capacidade no que diz respeito à troca automática de informações e que esta é uma questão importante que precisa ser abordada e em julho de 2013 o G20 convocou o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais para trabalhar com a Força-Tarefa sobre Tributação e Desenvolvimento da OCDE, o Banco Mundial e outros para ajudar os países em desenvolvimento a identificar sua necessidade de assistência técnica e capacitação.

¹⁹¹ Id., p. 66.

¹⁹² Id., p. 15.

¹⁹³ Id., p. 15.

¹⁹⁴ A menos que apresentem um baixo risco de serem usadas para sonegar impostos e sejam excluídas da notificação.

outras receitas geradas com relação a ativos custodiados ou pagamentos realizados¹⁹⁵. As contas reportáveis incluem contas mantidas por pessoa físicas e jurídicas (incluindo *trusts* e fundações). No caso de entidades passivas (como, por exemplo, sociedades-veículo), exige-se a informação dos beneficiários finais dos recursos¹⁹⁶.

As Seções II a VII, como dito, trazem os procedimentos de *due diligence* a serem realizados por meio de relatórios fornecidos por instituições financeiras para a identificação de contas reportáveis¹⁹⁷. Há uma distinção entre os procedimentos exigidos para “individual accounts” e “entity accounts”, assim como para “pre-existing” e “new accounts”, reconhecendo que é mais difícil e dispendioso para as instituições financeiras obterem informações de titulares de contas existentes, em vez de solicitar tais informações na abertura da conta¹⁹⁸.

a) As instituições financeiras são obrigadas a revisar informações de contas de pessoas físicas pré-existentes¹⁹⁹. Há uma distinção, contudo, de tratamento entre “High” e “Low Value Accounts”. Para as contas de menor valor, prevê-se a aplicação de um “teste de endereço de residência permanente”. Normalmente, uma condição para o teste é que o endereço de residência se baseie em documentos comprovativos (Seção III, B, 1). Caso uma Instituição financeira tenha arquivado documentos comprovativos, ou aplique políticas e procedimentos para garantir que o atual endereço de residência é igual ao endereço constante das evidências que dispõe, então a instituição financeira reportante terá cumprido a obrigação. Em caso de suspeitas de divergência, a instituição deverá exigir do cliente uma autocertificação (e/ou evidência documental) de seu endereço fiscal²⁰⁰. Para contas de maior valor, aplicam-se procedimentos aprimorados de *due diligence*, incluindo uma pesquisa de registros físicos e um teste de conhecimento real pelo gerente de relacionamento²⁰¹.

b) Para novas contas de pessoas físicas, o CRS exige uma autocertificação (e a confirmação, pela instituição, de sua razoabilidade).

c) Para contas jurídicas pré-existentes, as instituições financeiras devem determinar²⁰²:

¹⁹⁵ Id., p. 15.

¹⁹⁶ Id., p. 15.

¹⁹⁷ Id., p. 15.

¹⁹⁸ Id., p. 15.

¹⁹⁹ Id., p. 15.

²⁰⁰ Id., p. 15.

²⁰¹ Id., p. 15.

²⁰² Id., p. 16.

i. se a entidade é uma “reportable person”, o que geralmente pode ser feito com base nas informações disponíveis nos procedimentos AML/ KYC²⁰³; senão, por meio de uma autocertificação;

ii. se a entidade é uma instituição passiva e, se for o caso, a residência de seus controladores. Tal ponderação (ativa x passiva), para um certo número de correntistas, é bastante direta e pode ser feita com base nas informações disponíveis; para outras, pode ser exigível a autocertificação. Os Estados podem optar por permitir que as instituições financeiras apliquem um teto tal que contas jurídicas preexistentes com patrimônio inferior a USD 250.000 (ou o equivalente na moeda local) não estejam sujeitas a revisão.

d) Para novas contas jurídicas, devem ser conduzidas as mesmas avaliações previstas para as contas pré-existentes. No entanto, como é mais fácil obter autocertificações para novas contas, o limite de USD 250.000 (ou o equivalente na moeda local) não se aplica²⁰⁴.

Por fim, a Seção IX do CRS descreve as regras e procedimentos administrativos que um Estado contratante deve ter em vigor para garantir a implementação efetiva e o *compliance* com os padrões de troca de informações.

De forma geral, a fim de maximizar a eficiência e reduzir os custos para as instituições financeiras, o CRS baseia-se amplamente na abordagem intergovernamental de implementação do FATCA. As diferenças são impulsionadas pela natureza multilateral do sistema CRS e outros aspectos específicos dos EUA, em particular o conceito de tributação “*on the basis of citizenship*” e a presença de retenção tributária punitiva²⁰⁵.

Em setembro de 2018, um total de 124 países já havia se comprometido a implementar o sistema global de troca de informações para fins fiscais. O Brasil foi um deles, aderindo ao Acordo Multilateral de Autoridades Competentes para o *Common Reporting Standard*. De acordo com o posicionamento da Receita Federal do Brasil, o movimento “reforça o comprometimento do Brasil em implementar o padrão global para o intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários”. Ocorre que diversas questões, envolvendo sobretudo direitos e garantias fundamentais dos contribuintes pátrios, passam a decorrer da inserção do País no sistema automático de troca de informações. Essa será a discussão do Capítulo subsequente. Por ora, o ponto

²⁰³ “Anti-money Laundering” e “Know Your Client”.

²⁰⁴ OCDE. *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*. 2. ed. Paris: OECD Publishing, 2017.

²⁰⁵ Id., p. 10.

de crucial importância era o de firmar a retrospectiva de formação do sistema internacional de troca de informações, ressaltando seus principais aspectos.

3 LIMITES À TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS: DIREITOS E GARANTIAS DOS CONTRIBUENTES

Há uma frase boa atribuída ao escritor irlandês Bernard Shaw que diz que “nenhuma pergunta é tão difícil de se responder quanto aquela cuja resposta é óbvia”. Essa é uma comum verdade que afeta desde situações do cotidiano do cidadão até dilemas de líderes globais. A temática da troca de informações, por vezes, se depara com tal realidade. É o caso, por exemplo, da ponderação entre os objetivos da cooperação fiscal e a relativização de direitos e garantias dos contribuintes. De fato, não há dúvidas acerca da importância do intercâmbio de informações fiscais entre administrações tributárias²⁰⁶. O fortalecimento institucional de um sistema global de troca automática de informações, entretanto, só pode ser bem-sucedido se resguardados direitos e garantias comuns a Estados democráticos de direito. Ao indagar-se, portanto, acerca da existência de limites aos poderes concedidos aos Estados por instrumentos de cooperação, a resposta óbvia deveria necessariamente fazer referência aos mecanismos protetivos dos cidadãos em face da Administração. A teoria, contudo, é distinta da prática.

A verdade é que a troca de informações deixou de ser considerada apenas como um instrumento para evitar fraudes, tornando-se um sistema de sobrevivência dos entes estatais, os quais já não estão aptos a administrar o próprio sistema tributário doméstico sem a implementação de mecanismos de cooperação²⁰⁷. Assim, como observava Darwin nos oitocentos, a fim de sobreviver, o organismo se adapta. Estados tradicionalmente democráticos abriram mão de direitos e garantias fundamentais, como o respeito ao devido processo legal e a publicidade dos atos administrativos, sob a justificativa de combate a estratégias de lavagem de dinheiro e evasão fiscal. Ironicamente, o fenômeno mostrou-se evidente na crise de 2008, período no qual boa parte dos erários sentiu os efeitos da crise mundial. Atualmente, decorridos mais de dez anos, a despeito de recentes e estranhos movimentos de valorização absoluta do bilateralismo e negação do

²⁰⁶ ANDRES-AUCEJO, E. Towards an international code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho Estado*, Bogotá, n. 40, p. 45-85, 2018, pp. 69-70.

²⁰⁷ Cf. BUCISSANO, A. Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi. Bari: Cacucci Editore, 2013, p. 13: “La globalizzazione dell'economia ha certamente generato opportunità di crescita del benessere e della ricchezza economica, ma ha aumentato il rischio, per le amministrazioni pubbliche, di vedere compromessa la giusta applicazione dei sistemi fiscali domestici.”

globalismo, pode-se afirmar que o sistema de troca de informações fiscais consolidou-se como um eficiente mecanismo de cooperação interestatal: é a “Era do Fisco Global”. O problema consiste no fato de que, como a denominação sugere, a perspectiva da troca de informações é estatal, tendo sido cunhada à parte de uma discussão real sobre direitos e garantias dos contribuintes.

Não obstante, cabe o alerta de que não há a pretensão de tornar este Capítulo uma incursão sobre detalhes e desdobramentos filosóficos da relação Estado-contribuinte. A troca automática de informações fiscais é uma relevante realidade e como tal deve ser enfrentada. As preocupações impostas são, portanto, pragmáticas. Fugindo de qualquer abstrativismo, a intenção primordial das linhas seguintes consiste na análise dos aspectos relativos à implementação dos mecanismos de troca automática, sua aplicabilidade frente a direitos e garantias dos contribuintes e seus reflexos no Brasil.

3.1 Limitações convencionais à troca automática de informações para fins fiscais

Um dos grandes consolidadores do direito tributário brasileiro foi o baiano Aliomar Baleeiro. De Deputado Estadual a Presidente do Supremo Tribunal Federal, Baleeiro tornou-se sinônimo de clássico. Fruto de seu tempo, não se debruçou sobre peculiaridades da formação de um sistema global de troca de informações, mas, inovador como era, eternizou que o poder de tributar encontrava limitações constitucionais²⁰⁸. Se é possível a analogia, após a formação de uma rede de tratados internacionais reguladores da cooperação administrativa tributária, também se deve reconhecer que necessitariam existir claras limitações convencionais ao intercâmbio automático de dados entre autoridades fiscais.

Em regra, quaisquer limitações ao exercício do poder estatal derivam de perspectivas axiológicas protetivas de direitos individuais²⁰⁹. Embora possam existir esforços para reificação dos contribuintes, fato é que esses ainda são humanos e,

²⁰⁸ A primeira edição de “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” data de 1951. Como se sabe, era época em que Brasil ainda não prestigiava as cadeiras de direito constitucional. Visionário, Baleeiro viu na Constituição a saída para problemas tributários que ainda hoje afligem os contribuintes.

²⁰⁹ Pense-se, por exemplo, nas reivindicações dos barões ingleses a João Sem Terra, a quem, em 1215, seria entregue a *Magna Charta Libertatum*.

portanto, também resguardados por direitos comuns a Estados democráticos de direito, como o direito ao devido processo legal, o direito à igualdade de tratamento, o direito de petição, o direito à intimidade e ao sigilo, entre outros. No entanto, analisar até que ponto esses direitos se aplicam no contexto da troca internacional de informações mostra-se, como aponta Oberson²¹⁰, bastante controverso e altamente dependente (i) do tipo de instrumento legal aplicável para o intercâmbio de informações e (ii) da legislação interna dos Estados.

Tomando-se como exemplo o caso brasileiro, percebe-se que a intimidade do contribuinte é resguardada não apenas pela Constituição de 1988²¹¹, como também pelas Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem²¹², Declaração Universal dos Direitos do Homem da Organização das Nações Unidas²¹³ e pelos Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos²¹⁴ e Pacto de San José da Costa Rica^{215 216}. Não se trata de defender a inconstitucionalidade ou inconveniência da troca de informações com base, neste caso, na proteção à intimidade; ao contrário, a cooperação é uma obrigação da autoridade competente, a qual deriva de fonte formal de direito internacional, e, portanto, deve ser cumprida. A questão consiste em não legitimar a atuação estatal

²¹⁰ OBERSON, X. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2. ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2018, p. 209.

²¹¹ CRFB/88: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.”

²¹² DADDH/1948: “Artigo V. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra os ataques abusivos à sua honra, à sua reputação e à sua vida particular e familiar.”

²¹³ DUDH/ONU/1948: Art. XII, “Ninguém será sujeito à interferência em sua vida privada, em sua família, em seu lar ou em sua correspondência, nem a ataque à sua honra e reputação. Todo ser humano tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques”

²¹⁴ PIDPCP/1966. Artigo 17, “1. Ninguém poderá ser objeto de ingerências arbitrárias ou ilegais em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais às suas honra e reputação. 2. Toda pessoa terá direito à proteção da lei contra essas ingerências ou ofensas.”

²¹⁵ CIDH, Artigo 11, “Proteção da honra e da dignidade 1. Toda pessoa tem direito ao respeito de sua honra e ao reconhecimento de sua dignidade. 2. Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, na de sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra ou reputação. 3. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais ingerências ou tais ofensas.”

²¹⁶ No caso europeu, cite-se ainda a Convenção Europeia dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, a Conferência Nórdica sobre o Direito à Intimidade e a Recomendação nº 509 da 19ª Sessão Ordinária da Assembleia Consultiva do Conselho da Europa.

irrestrita e desprovida de balizas, ou seja, em limitar o dever administrativo de intercambiar informações²¹⁷. É uma difícil tarefa que esbarra nas nobres intenções por detrás da criação do sistema automático de troca de informações.

Como visto, a “Era do Fisco Global” cunhou uma realidade sem precedentes de mapeamento de estratégias de lavagem de dinheiro, facilitando o combate à corrupção e o desmantelamento de organizações criminosas que atuam, por exemplo, no tráfico de drogas, armas, pessoas e órgãos. Embora não se tenha localizado um levantamento específico, é intuitivo, entretanto, que grande parcela das movimentações transnacionais de recursos ocorra em um cenário de licitude. Nesse sentido, a partir do momento que a comunidade internacional se propõe a investigar e analisar dados financeiros de dezenas de milhões de contribuintes, algumas considerações merecem destaque a fim de se evitar a “busca da justiça a qualquer custo”, em especial, pelas autoridades administrativas.

Nas seções seguintes, portanto, optou-se por mapear as principais *limitações* impostas pelas convenções internacionais que preveem ou regulam a troca de informações para fins fiscais, analisando-se sua aplicabilidade à sistemática do intercâmbio automático. Desde já, cabe a crítica de que os instrumentos internacionais fiscais dificilmente trazem regras claras sobre proteção dos contribuintes. Ao contrário, como aponta Rocha, ao escolher entre a efetividade da troca de informações e a proteção dos direitos dos contribuintes, uma maior importância foi atribuída às primeiras, deixando assim à legislação interna dos Estados envolvidos a tarefa de desenhar as regras que regem os direitos dos contribuintes²¹⁸. Recorrentemente, contudo, ordenamentos domésticos não trazem quaisquer disposições claras acerca de direitos e garantias dos contribuintes no processo de intercâmbio de informações, restando ao indivíduo o limbo da discricionariedade²¹⁹.

²¹⁷ Nesse sentido, cf. CARVALHO, A. S.; CARVALHO JÚNIOR, H. Troca de Informações entre autoridades fiscais. O art. 26 e os acordos de bitributação. In: PANZARINI FILHO, C. et al (Coord.). Estudos Avançados de Direito Tributário. São Paulo: Elsevier, 2012.

²¹⁸ ROCHA, S. A. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayers' Rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016, p. 503.

²¹⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M. El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE. In: SERRANO ANTÓN, F. (org.) Fiscalidad Internacional. *Centro de Estudios Financieros*, 2013, v. 2, p. 1402.

3.1.1 Inseguranças gerais

Em sua grande maioria, a doutrina aponta a existência de uma verdadeira penumbra normativo-convencional no que concerne a direitos e garantias dos contribuintes nos processos de troca de informações fiscais²²⁰. Não à toa, de tempos em tempos, sugere-se a criação de uma *Multilateral Taxpayer Bill of Rights*²²¹. Em 1990, por exemplo, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, após uma pesquisa comparativa, constatou que, embora a maioria dos Estados membros não adotasse uma declaração de direitos, os seguintes direitos básicos do contribuinte estavam de alguma forma presentes em seus ordenamentos internos:

- (i) O direito de ser informado, assistido e ouvido;
- (ii) O direito de recurso;
- (iii) O direito de não pagar mais do que o valor correto do tributo;
- (iv) O direito à certeza;
- (v) O direito à privacidade;
- (vi) O direito à confidencialidade e sigilo;

Em 1994, a OCDE agrupou tais direitos afetados pelo intercâmbio de informações em três grupos: (i) direitos de notificação; (ii) direitos de participação; e (iii)

²²⁰ Cf. DOURADO, A. P. Exchange of information and validity of global standards in tax law: abstractionism and expressionism or where the truth lies, *EURSCAS*, 2013. GEERS, T. S. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2009, p. 159. OBERSON, X. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2. ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2018, p. 211. ROCHA, S. A. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayers' Rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016, p. 503. MARINO, G. General Report. In: MARINO, G. (Org.). *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*. Países Baixos: IBFD, 2015, pp. 45-46. GONZÁLEZ, S. M. The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances. *EC Tax Review*, v. 3, n. 1, 2016, pp. 146. DEBELVA, F. MOSQUERA, I. Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions. *Intertax*, v. 5, pp. 362-381, 2017.

²²¹ Cf. COCKFIELD, A. J. Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights. *University of British Columbia Law Review*, v. 42, pp. 420-471, 2010.

direitos de intervenção²²². Não obstante, nenhuma convenção de cooperação tributária elaborada pela organização incluiu em seu bojo qualquer desses direitos protetivos²²³. Como observa Rocha, mesmo quando há uma referência um pouco mais clara a eles, trata-se apenas de afirmar que os direitos estabelecidos na legislação interna dos Estados contratantes devem ser respeitados²²⁴. Em grande parte das vezes, contudo, os ordenamentos domésticos não dispõem de qualquer regramento específico para o processo de troca de informações²²⁵.

Muitos autores passaram então a discutir as desmotivações ao regramento formal de mecanismos de proteção ao contribuinte no contexto da troca internacional de informações fiscais. Em sua maioria, as análises parecem fazer coro ao imortal princípio da supremacia do interesse público²²⁶. Ainda assim, Calderón Carrero conseguiu reunir as causas dessa “desregulamentação” em três grupos²²⁷: (i) primeiramente, a prevalência do caráter ou função “antifraude” da troca de informações em detrimento da proteção dos direitos do contribuinte; (ii) em segundo lugar, a própria falta de prática dessa modalidade de assistência entre os Estados; e, (iii) a obviedade de que a troca de informações tributárias entre Estados, como mecanismo jurídico internacional, tem por referência proposital os Estados e não os indivíduos.

Nesse cenário, Eva Andres-Aucejo afirma que a conclusão mais óbvia a emergir deste e de outros estudos é que os direitos dos contribuintes são garantidos quando: a) um Estado particular reconhece direitos protetivos dos contribuintes em sua legislação

²²² OECD. Tax information exchange between OECD member countries: a survey of current practices. Paris: OECD, 1994.

²²³ ANDRES-AUCEJO, E. Towards an international code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho Estado*, Bogotá, n. 40, p. 45-85, 2018.

²²⁴ ROCHA, S. A. *Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective*, p. 503.

²²⁵ EZQUERRO, T. C. Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Revista de la Facultad de Derecho Derecho PUCSP*, n. 72, pp. 11-29, 2014, p. 14.

²²⁶ Cf. ANDRES-AUCEJO, E. Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Rev. Derecho Estado*, Bogotá, n. 40, p. 45-85, 2018: “Studies on the subject have highlighted the supremacy of public finance reasons as well as a fast and effective exchange of information practical prior than taxpayers' rights.”

CALDERÓN CARRERO, J. M. El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE. In: SERRANO ANTÓN, F. (org.) *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2013, p. 1402.

interna; e b) esse Estado está motivado a proteger esses direitos ao trocar informações internacionais²²⁸. Assim, em relação, por exemplo, à disposição geral a cooperar, Carrero distingue dois tipos de Estados diferentes, dependendo do maior ou menor respeito a esses direitos dos contribuintes²²⁹. Por um lado, existem os Estados mais garantistas, os quais, em regra, estarão menos inclinados a trocar informações, sabendo de sua obtenção pelo Estado remetente sem as garantias que considere básicas, fato que impede inclusive sua utilização perante tribunais²³⁰. Enquanto de outro lado estariam os Estados menos garantistas, os quais, por seu turno, seriam mais propensos a trocar informações, pois eventuais processos investigativos poderiam facilmente utilizar os dados obtidos como meios de prova²³¹. Em tese, essa reflexão faz sentido no contexto da troca automática de informações, pois, como visto, a implementação da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária exige a celebração de um instrumento bilateral com os Estados considerados parceiros. Todavia, a busca de eficácia impõe às autoridades administrativas o dever de expandir ao máximo sua rede de compartilhamento de informações.

Esse é um processo peculiar, pois os contribuintes que mantinham recursos de origem lícita no exterior precisarão confiar que regularizações patrimoniais serão permitidas e respeitadas por seus respectivos Estados. Nesse sentido, parece ser mais propício que a relação a ser trabalhada seja a de confiança institucional. Um déficit no reconhecimento dos direitos dos contribuintes implica uma menor colaboração dos mesmos ou, quando aplicável, uma menor eficiência na troca de informações; enquanto um maior reconhecimento daqueles pode fortalecer a confiança dos contribuintes no sistema e incentivar sua colaboração²³². Quanto mais e melhor eles perceberem seus

²²⁸ ANDRES-AUCEJO, E. Towards an international code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho Estado*, Bogotá, n. 40, p. 45-85, 2018.

²²⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE. In: SERRANO ANTÓN, Fernando (org.) *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros., 2013, p. 342.

²³⁰ EZQUERRO, T. C. Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Revista de la Facultad de Derecho PUCSP*, n. 72, pp. 11-29, 2014, p. 14.

²³¹ *Idem*, p. 14.

²³² *Idem*, p. 14.

direitos, maior e melhor será a cooperação e, por extensão, a troca de informações. Esse ponto será discutido no Capítulo IV desta dissertação.

3.1.2 Características específicas da troca automática de informações

É muito importante que seja realizada uma distinção entre medidas protetivas dos contribuintes na troca de informações a pedido e na troca automática de informações. Para Oberson, em particular, a questão da troca a pedido envolve, primordialmente, pontos atinentes à notificação e direitos de participação, enquanto no intercâmbio automático a problemática circunda, sobretudo, o tema da segurança e proteção de dados²³³. Nesta dissertação, contudo, defende-se o oposto: mesmo na troca automática de informações fiscais, o contribuinte continua tendo resguardado seus direitos de notificação e participação, aos quais se somam garantias de sigilo e proteção dos dados.

A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária de 1988, emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, em seu preâmbulo, afirma que:

[...] os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, devem ser reconhecidos em todos os Estados como sendo aplicáveis em matéria tributária, e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses dos contribuintes, inclusive quanto à proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação;

Ainda, em seu artigo 21.1, dispõe que “nenhuma disposição da presente Convenção poderá afetar os direitos e as salvaguardas garantidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa do Estado requerido.” O intercâmbio automático é modalidade da espécie intercâmbio de informações. Não se justifica a exclusão de direitos amplamente conhecidos de Estados de direito sob o argumento de que a troca automática é a única solução para o combate a esquemas de lavagem de

²³³ OBERSON, X. *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*. 2. ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2018, p. 278.

dinheiro. Defende-se, portanto, que, via de regra, os contribuintes têm direitos de notificação e participação no procedimento de troca automática.

3.2 Direitos dos contribuintes no intercâmbio automático de informações para fins fiscais.

Um sistema global de troca automática de informações só pode ser bem-sucedido na medida em que os direitos dos contribuintes sejam devidamente protegidos. Como aponta Christiana Panayi²³⁴, é patente a necessidade de um sistema internacional padronizado que reconheça o direito à defesa dos contribuintes, o direito de ser notificado, o direito de participar da troca de informações, o direito à confidencialidade e o direito de controlar a legalidade do intercâmbio, inclusive recorrendo a órgãos administrativos ou judiciais. Mais especificamente, no Relatório Geral da IFA de 2015, Baker e Pistone sustentaram que um catálogo padrão de direitos aplicáveis aos contribuintes deveria incluir o seguinte rol²³⁵:

- (i) direito à privacidade, incluindo a proteção à divulgação de informações confidenciais;
- (ii) direito a um julgamento justo, incluindo uma investigação também justa, por um tribunal independente e imparcial, criado por lei, com prazos razoáveis e com direito à revisão recursal;
- (iii) direito a normas e procedimentos fiscais não discriminatórios ou arbitrários;
- (iv) direito à não autoincriminação, ao menos no que se refere às sanções penais; e
- (v) direito ao devido processo legal na legislação tributária e nos procedimentos fiscais.

Em geral, a escusa a positivação de tais direitos vem acompanhada do argumento da usual propositura de anistias domésticas transicionais, as quais seriam aptas a fornecer um notificação geral prévia e uma oportunidade para que os contribuintes, de forma segura, liquidassem seus passivos tributários sobre a renda estrangeira antes que o regime internacional de compartilhamento de informações

²³⁴ PANAYI, Christiana. Current trends on automatic exchange of information. In: *SMU School of Accountancy Working Paper Series*, Dez. 2015, pp. 1-38, pp. 30-31.

²³⁵ BAKER, P. PISTONE, P. *General report: cahiers de droit fiscal international*, v. 100b, 2015.

tributárias se torne efetivo²³⁶. Da mesma forma, para as autoridades fiscais, as anistias fiscais serviriam como um meio eficaz de realizar a transição para as regras do novo regime de maneira rápida e eficiente²³⁷.

No Brasil, este foi o caso da Lei nº. 13.254/2016, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Ocorre que, ao contrário de trazer segurança aos contribuintes, resguardando-os de possíveis investidas arbitrárias do Estado, a anistia trouxe dúvidas e questionamentos que afligiram e ainda afligem os aderentes ao programa, os quais não sabem as consequências advindas da confissão ao Fisco da manutenção de recursos no exterior²³⁸. Por essa razão, defende-se que a relativização de qualquer direito ou garantia deve passar por um criterioso filtro de necessidade, sem, contudo, excluir que a regra seja sempre a da observância do devido processo legal.

Nesta seção, optou-se por seguir a classificação reconhecida pela OCDE, a qual relaciona, como visto, os direitos dos contribuintes em três grupos: o direito de notificação, o direito de participação e o direito de intervenção.

3.2.1 Direito de notificação

Quando se pensa no direito de notificação do contribuinte, a tendência é que se remeta primeiramente ao processo de troca de informações a pedido. Neste, para os garantistas, a regra é que o contribuinte seja notificado do intercâmbio antes mesmo que

²³⁶ Idem.

²³⁷ Cf. URINOV, V. Tax amnesties as a transitional bridge to automatic exchange of information. *Bulletin for International Taxation*, v. 69. N. 03. Amsterdam: IBFD, 2015. PANAYI, C. Current trends on automatic exchange of information. In: *SMU School of Accountancy Working Paper Series*, Dez. 2015, pp. 1-38, pp. 30-31.

²³⁸ Veja-se, por exemplo, que às vésperas do limite para adesão ao programa de anistia, discutia-se no Congresso a alteração das regras inicialmente propostas. Isso porque, a interpretação das autoridades fazendárias sobre a norma, apresentava divergências básicas sobre base de cálculo, período abrangido pela declaração, regras de prescrição, prazo para guarda de documentos, dentre outros. Soma-se a isso que a própria constitucionalidade do RERCT passou a ser questionada perante o Supremo Tribunal Federal (ADI 5496/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski).

a troca de informações ocorra²³⁹, tomando ciência da informação a ser enviada, da autoridade que solicitou a informação, dos tributos afetados, etc²⁴⁰.

De acordo com Carlos Otávio Ferreira de Almeida, em comentários passados, a OCDE já havia manifestado a importância crescente de se garantir a participação do contribuinte no procedimento de troca de informações, como forma de prevenir erros em sua identificação – como, por exemplo, em casos de homônimos – e incentivar a cooperação voluntária perante autoridades do Estado requerente²⁴¹.

Ocorre que, como Baker e Pistone também fizeram constar no Relatório Geral da *International Fiscal Association* (IFA) de 2015, especialmente no contexto da troca automática de informações, pode ser impraticável notificar cada contribuinte individualmente da troca de informações proposta²⁴². Ainda assim, isso não implica em negar que padrões mínimos e melhores práticas em relação ao direito de ser informado devam ser plenamente descartados.

Assim, concluiu o Relatório Geral da IFA, não se trata apenas de considerar suficiente que as instituições financeiras informem a seus clientes que as informações por eles custodiadas estão sujeitas a novos programas de *compliance*²⁴³. Ao contrário: quanto maior o poder da administração tributária, maior deve ser a proteção ao contribuinte²⁴⁴. Por conseguinte, defende-se aqui que o contribuinte deve ser notificado do intercâmbio automático de informações relativo às suas informações financeiras,

²³⁹ GEERS, T. S. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alpen aan den Rijn: Kluwer, 2009, pp. 280-281. Por óbvio, algumas exceções são previstas nos instrumentos convencionais, como, por exemplo, a possibilidade de a notificação prévia frustrar o procedimento de investigação.

²⁴⁰ EZQUERRO, T. C. Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Revista de la Facultad de Derecho Derecho PUCSP*, n. 72, pp. 11-29, 2014, p. 14.

²⁴¹ ALMEIDA, C. O. F.; MOSTAÇO, G. M. Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, p. 196, 2017.

²⁴² BAKER, P. PISTONE, P. *General report: cahiers de droit fiscal international*, v. 100b, 2015.

²⁴³ Idem.

²⁴⁴ PANAYI, C. Current trends on automatic exchange of information. In: *SMU School of Accountancy Working Paper Series*, pp. 1-38 2015, pp. 30-31.

com tempo suficiente para exercer o direito fundamental de defesa e o controle de legalidade²⁴⁵.

Como observa Schoueri, no Brasil, não existe uma disposição específica que obrigue a autoridade competente a notificar o contribuinte quando há a troca de informações²⁴⁶. No caso da troca a pedido, especificamente, o procedimento de análise “Peer Review” da OCDE indicou que a Assessoria de Relações Internacionais (Asain) do Fisco obtém diretamente informações das bases de dados da RFB e as fornece ao parceiro solicitante, sem qualquer notificação²⁴⁷.

O mesmo ocorre em relação à troca automática. No entanto, de igual maneira, pode-se argumentar que, ao menos do ponto de vista constitucional, tais direitos para o contribuinte devem ser extraídos, na esteira do que defende Schoueri, como decorrências lógicas dos princípios constitucionais do devido processo legal e do princípio da publicidade dos atos administrativos. Nesse sentido, em posição similar àquela proposta por Rocha²⁴⁸, defende-se aqui que a constitucionalidade da troca de informações automática depende da observância do direito do contribuinte de ser notificado, porém, com peculiaridades distintas no caso de ser a autoridade competente brasileira receptora ou emissora das informações intercambiadas:

- i. quando o Brasil for o Estado receptor das informações, a autoridade competente brasileira deve efetivamente informar ao contribuinte acerca de todos os dados intercambiados, em até 30 (trinta) dias após o processamento inicial das informações

²⁴⁵ No mesmo sentido, cf. BAKER, P. PISTONE, P. *General report: cahiers de droit fiscal international*, v. 100b, 2015.

²⁴⁶ In a decision of the Supreme Court it is stated that the Brazilian Constitutions has set forth the due process of law for both substantive and procedural aspects. ADI 1.611-MC decided on 10.16.96. In the decision, the Supreme Court stated that the substantive due process constitutes a limitation to the legislation in a sense that laws shall be written with justice, and be reasonable and rational. At the same time, the procedural due process of law grants the people the right to a fair judicial process, respecting the right of defence. Following this argument, the substantive due process resembles a principle, whereas the procedure itself creates a right.

²⁴⁷ OECD. Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes. implementation of the standard in practice. In: *Anais... Brazil*, 2018. Paris: OCDE, 2018, p. 69-70.

²⁴⁸ De acordo com os textos localizados, Sergio Andre Rocha. “Following this line of reasoning, the author believes that the constitutionality of the automatic exchange of information under the Brazilian legal system depends on the preservation adopted regarding a taxpayer’ s participation rights. For this purpose, at least 30 days prior to sending the information to the other state, the taxpayer in question should be notified regarding the information to be sent by the Brazilian federal tax authorities.”

recebidas, independentemente de a análise preliminar ocorrer via sistema eletrônico ou por auditor-fiscal.

- ii. quando o Brasil for o Estado emissor das informações, a autoridade competente brasileira deve notificar o representante legal do contribuinte no País, com pelo menos 30 dias de antecedência do envio das informações para o outro Estado, exigindo ainda prova do comprometimento da autoridade competente estrangeira em respeitar a cláusula de notificação em seu país.

Não se pode olvidar que também a legislação infraconstitucional brasileira impõe limitações à dispensa de notificação do contribuinte no processo de troca automática de informações. Embora haja uma resistência do Fisco brasileiro e de parcela da doutrina em reconhecer que o intercâmbio de informações fiscais deve obedecer às garantias do processo administrativo fiscal, não se vê razão para tal dissociação.

Nesse sentido, lembra Schoueri que a Lei nº 9.784/1999 dispõe que as decisões administrativas devem ser oficialmente divulgadas (art. 2º, § 1º, V), além de assegurar a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (art. 2º, § 1º, VIII)²⁴⁹. O mesmo diploma também estabelece o direito de o contribuinte ser notificado dos processos administrativos que lhe interessem, bem como de acessar o conteúdo dos autos, obter cópias dos documentos e conhecer as decisões tomadas. Esses direitos são desconsiderados pela Administração Tributária quando se trata de troca de informações, pois o respectivo *processo* não é considerado um *processo administrativo fiscal*, na acepção da Lei nº 9.784. O resultado é que o contribuinte não é notificado antes, durante ou após a troca das informações²⁵⁰.

Nesse sentido, tem razão Carlos Weffe²⁵¹, para quem a ausência de notificação é questionável tanto sob o viés tributário, quanto em eventual análise penal. Isso porque, as trocas genéricas de informação, sem qualquer garantia de participação para o contribuinte cuja informação é recolhida, implicam uma atividade inquisitiva, vaga e

²⁴⁹ SCHOUERI, L. E. et al. The rule of law and the effective protection of taxpayers rights in developing countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, n. 2017, p. 34-35.

²⁵⁰ *Idem*, p. 35.

²⁵¹ WEFER, C. The right to be informed: the parallel between criminal law and tax law, with special emphasis on cross-border situations. *World Tax Journal*, v. 9, n. 3, p. 431-472, 2017.

indiscriminada: uma “fishing expedition”²⁵². A troca automática de informações é, portanto, perigosamente próxima desse conceito.

A presença de elementos característicos do sistema inquisitorial pode constituir uma armadilha que, apesar de atraente, deslegitima a cooperação internacional. A garantia de um julgamento justo e com observância do devido processo legal é essencial para fortalecer a legitimidade do sistema global de troca de informações.

Como já ressaltado, a autoridade fazendária, por mais imbuída que esteja do ímpeto de levar justiça à sociedade, não pode olvidar que o contribuinte não é um número de uma conta bancária no exterior, mas sim um indivíduo. Efetivar as garantias do investigado ao devido processo legal é *conditio sine qua non* para legitimar a cooperação em matéria fiscal, a qual, nos termos positivados na Declaração Universal dos Direitos Humanos, deve se orientar pelo princípio da presunção de inocência²⁵³. Esta premissa ganha força quando se assume que o próprio regime de cooperação afeta de forma significativa e sistemática a capacidade dos acusados de se defenderem com paridade de armas em eventual processo administrativo ou judicial.

²⁵² As “expedições de pesca”, como definido pelo *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT), envolvem procedimentos de solicitação especulativa de informações, sem respaldo em qualquer investigação ou auditoria em andamento. Em tese, a troca automática em nada mais consiste do que a autorização do fishing expedition, uma vez que há uma rotina de transmissão sistemática e regular de informações em massa, em relação a várias categorias de rendimentos. Sobre o tema, afirma Jennifer Ebrecht: “Por ello, es que si bien existe un criterio generalizado en cuanto a que el intercambio de información bajo la modalidad “automática” representa efectivamente un “fishing expedition”, sin perjuicio de ello, el efecto es prometedor, en cuanto a que las administraciones tributarias necesitan contar con información confiable para definir riesgos y detectar inconsistencias que permitan asignar sus recursos de control de la manera más óptima posible. Las llamadas expediciones de pesca (Fishing expeditions) se dan a nuestro entender en el marco de la información intercambiable. Si estamos frente a un “intercambio a requerimiento”, un Estado le pide a otro información sobre determinadas actividades o determinados contribuyentes, que a sabiendas del estado requirente ya poseen ciertas características. Ahora bien, si la transmisión es en forma automática, un Estado puede transmitir a otro Estado datos, informaciones, que el receptor no contaba con anterioridad, pudiendo generar así una situación de querer fiscalizar ciertos hechos que antes no contemplaba, transformándose todo en un viaje de exploración en el mundo de los datos electrónicos, al que siempre sabemos contienen una intención o vorágine de recaudación de querer encontrar donde no hay que recaudar”.

cf.: EBRECHT, Jennifer. El intercambio automático de información como herramienta para erradicar paraísos fiscales. Dissertação de Mestrado. Universidade Torcuato di Tella. Setembro, 2013, p. 49. Ver ainda: CIAT. Manual para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_implantacion_Intercambio_Informaciones.pdf.

²⁵³ Declaração Universal dos Direitos Humanos (1), artigo XI: “Todo ser humano acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.”

3.2.2 Direito de participação

Estados democráticos de direito têm por pressuposto axial a participação de seus cidadãos nos processos políticos. A regra é a abertura, não o sigilo; o convite, não a barreira. Por óbvio, existem situações que necessitam de ponderação frente ao caso concreto. Porém, defender, como no caso do Brasil, que sob nenhuma hipótese o contribuinte possa participar do processo de intercâmbio de informações parece por demais arbitrário. Nesse sentido, tem razão Rocha ao afirmar que “não há, portanto, nenhuma dúvida de que, pelo menos sob o sistema legal brasileiro, a troca automática de informações não deveria receber tratamento completamente diferente de uma troca a pedido”²⁵⁴.

A participação que ora se fala é aquela permitida pelo Estado que clama a residência fiscal do contribuinte. No caso da participação no processo de troca de informações, a questão não passa somente pela proteção dos contribuintes, mas também pela adoção de mecanismos de boa governança e de melhores práticas administrativas²⁵⁵. Não se trata, frise-se, apenas de permitir que o contribuinte defenda seus interesses, mas também de evitar erros ou omissões em relação às informações resultantes da colaboração do contribuinte²⁵⁶.

Pense-se no exemplo de fornecimento de informações incorretas ao Estado receptor e os problemas originados do equívoco, o que, como visto, na troca automática, pode ocorrer ainda mais comumente. Irma Mosquera Valderrama afirma que a falta de participação e representação, nesses casos, influencia a legitimidade dos instrumentos de cooperação em relação aos contribuintes²⁵⁷. Assim, concordamos com Luís Eduardo

²⁵⁴ ROCHA, S. A. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayers' Rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016, p. 509.

²⁵⁵ PANAYI, C. Current trends on automatic exchange of information. In: SMU School of Accountancy Working Paper Series, 2015, pp. 1-38.

²⁵⁶ ROCHA, S. A. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayers' Rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016, p. 509.

²⁵⁷ Cf. MOSQUERA VALDERRAMA, I. Legitimacy and the making of international tax law: the challenges of multilateralism. *World Tax Journal*, v.7, n. 3, 2015. Por essa razão, defende a autora que a

Schoueri e Matheus Calicchio Barbosa que “não parece conviver com o Estado de Direito e com a cláusula do devido processo legal, a possibilidade de troca de informações sem prévia participação do interessado.”²⁵⁸

De acordo com Rocha²⁵⁹, a troca automática tem duas características importantes que a distinguem da troca de informações a pedido com respeito ao direito de participação do contribuinte. Em primeiro lugar, em vários países, há a questão do acesso a informações mantidas por instituições financeiras. Em segundo, o tipo de informação que se pretende trocar automaticamente, pelo menos no contexto brasileiro, consiste em informações que as autoridades fiscais federais normalmente possuem em seu sistema interno, sem a necessidade de participação de terceiros. Por essa razão, alerta o autor:

É no que diz respeito à troca automática de informações que os direitos de participação do contribuinte correm o maior risco de serem completamente desconsiderados. Como a troca automática de informações não ocorre durante procedimentos de fiscalização em andamento, não há meios de notificar um contribuinte residente no Brasil com relação ao uso das informações pelo outro Estado. Isso não deve significar, no entanto, que a troca automática de informações possa ocorrer sem o conhecimento do contribuinte.²⁶⁰ (Tradução livre).

O argumento da frustração da investigação sempre estará presente nesta temática. Como aduz, contudo, Almeida, “o respeito à praticabilidade não deve exagerar ao ponto de resultar na exclusão de outros limites à troca de informações fiscais, especialmente relacionados ao dever de boa governança e transparência do Estado, sob pena de remover índices de confiança depositados pelo contribuinte na administração fazendária”²⁶¹.

participação de associações de contribuintes, advogados tributários, representantes de empresas e da sociedade civil é necessária, uma vez que esses instrumentos também devem oferecer uma solução. aos problemas dos contribuintes e seus direitos.

²⁵⁸ SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C. Da Antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: DE SANTI, E. M. D. et. al. (Coords.) *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 518

²⁵⁹ ROCHA, S. A. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayers' Rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016, p. 509.

²⁶⁰ Idem, p. 509.

²⁶¹ ALMEIDA, C. O. F.; MOSTAÇO, G. M. Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, p. 196, 2017.

3.2.3 Direito de intervenção

O direito de intervenção é um corolário dos direitos de notificação e participação. Ele representa a possibilidade de o contribuinte exercer democraticamente o controle dos atos da administração, por exemplo, por meio do recurso a órgãos administrativos ou judiciais, até mesmo para questionar a legitimidade do intercâmbio²⁶². Como visto, nenhum diploma da OCDE preocupou-se em criar mecanismos de proteção ao contribuinte, relegando os direitos dos contribuintes ao âmbito dos direitos nacionais em prol da luta contra a fraude fiscal internacional²⁶³.

Não obstante, como relembra Pietro Mastellone, nos últimos anos, uma séria ameaça aos direitos dos contribuintes consistiu na prática criticável das autoridades fiscais de basearem as suas avaliações fiscais em informações (especialmente dados bancários) obtidas ilegalmente e recebidas por meio dos canais habituais de troca de informação²⁶⁴. Não há como se defender que o combate aos crimes financeiros ocorra também pelo cometimento de crimes, sem qualquer chance de o indivíduo exercer seu direito prévio de defesa.

Há ainda a situação, na qual, injustamente, o intercâmbio põe em risco à proteção de segredos empresarial, industrial e intelectual e comercial das companhias²⁶⁵. Não há nos diplomas internacionais qualquer previsão específica acerca de responsabilização civil do ente estatal pelo mau uso das informações custodiadas. Ainda

²⁶² DOURADO, A. P. Exchange of information and validity of global standards in tax law: abstractionism and expressionism or where the truth lies, *EURSCAS*, 2013, p. 15.

²⁶³ EZQUERRO, T. C. Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Revista de la Facultad de Derecho Derecho PUCSP*, n. 72, pp. 11-29, 2014, p. 22.

²⁶⁴ MASTELLONE, P. Exchange of information vs. taxpayers' rights protection: the evident imbalance impedes to achieve a "fair" international tax environment. In: *Rivista della Guardia di Finanza*, n.1, v. 1, 2017, p. 115.

²⁶⁵ ROCHA, S. A. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayers' Rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016, p. 505: "In fact, given the complexity of the current business world, it is possible that the tax authorities may transmit information that violates the right to business secrecy, which would probably not have arisen had a taxpayer had an opportunity to be heard."

assim, entende-se que não é razoável presumir que contribuintes afetados não possam pleitear perante seus respectivos Estados indenização material e justa.

3.3 O Brasil e a troca automática: questões específicas

A inserção do Brasil no sistema de troca automática de informações fiscais é medida intencionalmente nobre, porém, traz consigo diversas preocupações em relação às garantias e aos direitos históricos dos contribuintes. Nas seções abaixo, optou-se por delimitar a análise de cinco problemas que a doutrina brasileira apresenta comum preocupação, em especial nas figuras dos professores Sérgio André Rocha, Luis Schoueri e Heleno Torres. Adicionalmente, foram realizados comentários propositivos sobre cada tópico.

3.3.1 Sigilo bancário e fiscal

Em 1998, a OCDE defendeu em seu *Harmful Tax Report* que o direito ao sigilo bancário consistia em um dos principais obstáculos à troca eficiente e efetiva de informações. Nesse contexto, iniciou-se um movimento global de pressão internacional pela revogação de legislações domésticas que garantissem essa modalidade de sigilo²⁶⁶. Seguindo a tendência, foi promulgada no Brasil a Lei Complementar nº 105 de 2001, que em seus artigos 5º e 6º conferiu à administração tributária o poder de acessar dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial²⁶⁷.

²⁶⁶ SCHOUERI, L. E. et al. The rule of law and the effective protection of taxpayers rights in developing countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, n. 10, 2017. <Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3034360>> Acesso em: 12 maio 2018, p. 8.

²⁶⁷ LC nº 015/2001. “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. 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

O artigo 5º estabelece que as instituições financeiras devem informar ao Fisco Federal as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. Há disposição expressa de que as informações transferidas devem se restringir a dados relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, sendo vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a origem ou natureza dos gastos efetuados.

De forma mais ampla, o artigo 6º concede também às administrações estaduais, municipais e do Distrito Federal o poder de examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras. Os requisitos são (i) a existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso; e (ii) que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A tradicional legitimação da quebra do sigilo bancário por parte das autoridades fiscais respalda-se no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição, que faculta à administração tributária o poder de, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte a fim de aferir sua capacidade econômica²⁶⁸. Para os contribuintes, no entanto, haveria afronta ao direito fundamental à intimidade e à privacidade insculpidos no art. 5º, X e XII da Constituição, na medida em que a legislação autorizaria a derrogação do sigilo de forma direta e geral pelo Fisco, sem controle judicial, em desconformidade com a reserva de jurisdição por eles assegurada e à própria proporcionalidade da atuação estatal²⁶⁹.

A discussão acerca da constitucionalidade dos dispositivos durou mais de uma década no STF, com vitórias de ambos os lados²⁷⁰. A questão, entretanto, foi

instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.”

²⁶⁸ Carlos otávio em espanhol, p. 48

²⁶⁹ SCUDELER, Mateo. Common Reporting Standard e Sigilo Bancário no Brasil. Revista dos Estudantes de Direito da UnB, n. 14, p. 59 - 75, 2018, p. 71.

²⁷⁰ Do lado dos contribuintes, por exemplo, Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento a o Recurso Extraordinário 389808, em que uma empresa questionava o acesso da Receita Federal a informações a seus dados fiscais, sem fundamentação e sem autorização judicial. O Plenário assentou que poderia haver acesso a esses dados sem ordem do Poder Judiciário. Transcreve-se a ementa do referido precedente: “SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo –

definitivamente resolvida em 2016, com o julgamento conjunto da ADI nº 2.390/DF²⁷¹ e do RE nº 601.314, pela sistemática da repercussão geral. Por maioria de votos, prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é realizada pelos bancos ao Fisco, possuindo esse o dever de preservar o sigilo dos dados, inexistindo ofensa à Constituição Federal.

Nesse sentido, por via de consequência, foi também reconhecida a constitucionalidade da e-Financeira, declaração utilizada como base para o intercâmbio automático de informações, por meio da qual as instituições financeiras prestam informações sobre operações financeiras, nos termos da Instrução Normativa RFB 1.571/2015²⁷².

O dever de sigilo fiscal é obrigação prevista nos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional²⁷³. Todavia, a questão que se impõe é a quebra do sigilo por meio da transferência de dados em guarda da Receita Federal para administrações tributárias estrangeiras. O argumento da preservação do sigilo imposto às instituições financeiras para o Fisco brasileiro não pode ser usado de igual maneira no intercâmbio de informações. No Japão, por exemplo, não há sigilo fiscal²⁷⁴. É verdade que em outras oportunidades o STF se pronunciou pelo caráter de lei especial das convenções de

submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 389808, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540.

²⁷¹ Também julgadas em conjunto com as ADI 2.386, 2.397 e 2.859.

²⁷² TORRES, H. T. O Beps em debate no 71º Congresso da International Fiscal Association (IFA). Reportagem. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-30/consultor-tributario-beeps-debate-71-congresso-ifa>.

²⁷³ 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.

²⁷⁴ Cf. CORRALES, M. Right to Know v. the Secrecy Law in Japan: Striking the Right Balance. *Journal of Japanese Law*, v. 19, n. 38, pp. 189-200, 2014.

cooperação tributária frente ao CTN²⁷⁵, mas, de outro lado, não há como encontrar guarida para a tese de que a garantia constitucional do sigilo fiscal possa ser relativizada no caso de envio de informações a países que não oferecem a seus contribuintes garantias mínimas de confidencialidade²⁷⁶. Sobre o tema, afirma Rocha:

Based on the principle of isonomy, i.e. equality before the law, as provided for in article 5 caput and article 150, II of the Brazilian Federal Constitution, it appears to the author that there would be no constitutional grounds to accept that a taxpayer resident in Brazil should be subject to a more flexible form of tax secrecy than any other taxpayer who is also resident in Brazil²⁷⁷.

Tem razão Almeida ao afirmar que “com o fim da cláusula de reserva de jurisdição nos procedimentos fiscalizatórios, instrumentos mais recentes em termos de troca de informação podem ser colocados em prática com maior celeridade”. Não se pode, em contrapartida, permitir a atuação irrestrita do Fisco no processo de cooperação, sob risco de colocar em xeque a própria legitimidade institucional do intercâmbio de informações.

Ademais, o artigo 6º da LC nº 105/2001 também concede aos demais entes da Federação o poder de acessar dados bancários dos contribuintes. Não se tem ciência, entretanto, se os 26 estados federados, o Distrito Federal e os 5.570 municípios autônomos têm qualquer capacidade institucional de absorver, guardar e manter em sigilo, como previsto no instrumento convencional, as informações intercambiadas com as autoridades estrangeiras. Esse é um ponto que passa por segurança de dados e, em pesquisas realizadas, não se encontrou nenhum trabalho profundo sobre os efeitos da nova Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº. 13.709/2018) e do Regulamento Geral

²⁷⁵ RE 229.096-RS of 16 August 2007; RE 84.759-SP of 24 August 1976; RE 86.035-PN of 19 November 1976 and RE 114.063-SP of 16 April 1991.

²⁷⁶ Na doutrina estrangeira, cf. GADŽO, S.; KLEMENČIĆ, I. Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD’s common reporting standard. *Public Sector Economics*, p. 207-226, 2017.: “the receiving state’s obligation is to provide practical implementation and respecting of the safeguards, which have to be in compliance with its own national law as well as domestic law of the state supplying information”. No Brasil, cf. ROCHA, “Based on the premise that the right to tax secrecy has a constitutional basis, despite the fact that this is not absolute, the Brazilian Federal Constitution does not contain any principle or rule that conveys the idea that such right may be made more flexible where the information on the taxpayer is made available to another state if the legislation of the latter provides for reduced protection regarding tax secrecy.”

²⁷⁷ ROCHA, p. 513.

Europeu sobre a Proteção de Dados (2016/67) sobre o intercâmbio derivado da cooperação em matéria fiscal.

3.3.2 Participação do Ministério Público

Uma questão interessante oriunda da discussão acerca do sigilo atine à possibilidade de o Fisco compartilhar com o Ministério Público os dados bancários e fiscais do contribuinte para fins de representação fiscal por crimes contra a ordem tributária. De acordo com Diogo Signoretti²⁷⁸, a polêmica tomou relevo no STJ, em virtude de suas duas turmas criminais decidirem o tema de maneira oposta. Em pesquisa realizada pelo referido autor, chegou-se à conclusão “[...] que a Sexta Turma entende que, com a declaração de constitucionalidade da LC nº 105/2001, é possível a utilização de dados obtidos pela Receita Federal, em regular procedimento administrativo fiscal, para fins de instrução processual penal. Já a Quinta Turma reputa indispensável a autorização judicial para que o Ministério Público possa ter acesso às informações sigilosas que embasaram o lançamento do tributo e que levaram à autoridade fiscal a manejar representação fiscal para fins penais”.

Essa questão chegou recentemente ao STF, por meio do RE nº 1055941, o qual já teve sua repercussão geral reconhecida. Em síntese, o Plenário discutirá se é constitucional o compartilhamento com o Ministério Público, para fins penais, dos dados bancários e fiscais de contribuintes obtidos pelo Fisco no exercício do dever de fiscalizar, sem a intermediação prévia do Poder Judiciário.

Nesta dissertação, sugere-se que o compartilhamento de dados obtidos por meio do sistema automático de troca de informações fiscais somente pode ocorrer, se observadas as seguintes balizas:

- (i) O intercâmbio de dados entre o Fisco e o Ministério Público deve necessariamente ser motivado e específico, sendo inconstitucional o compartilhamento do acesso ao banco geral de dados recebido de outros Estados pelas autoridades fazendárias brasileiras;

²⁷⁸ SIGNORETTI, Diogo. Sigilo fiscal e bancário, justiça tributária e tutela penal. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/sigilo-fiscal-e-bancario-justica-tributaria-e-tutela-penal-24092018>.

- (ii) A potencial conduta criminosa deve ser considerada típica, antijurídica e culpável também no Estado emissor da informação intercambiada;
- (iii) A motivação do compartilhamento não pode se basear exclusivamente na presença de elementos indicativos de planejamentos tributários conduzidos com abuso de forma ou direito;
- (iv) Salvo nas hipóteses de completa possibilidade de frustração do procedimento de fiscalização, o compartilhamento somente poderá ocorrer após a efetiva notificação do contribuinte acerca do processo administrativo fiscal regularmente instaurado.

3.3.3 Art. 199 do CTN e a impossibilidade de utilização das informações para fins não fiscais

De acordo com a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, os Estados Parte trocarão quaisquer informações previsivelmente relevantes para a administração ou para o cumprimento de suas legislações internas relativas aos tributos abrangidos pelo instrumento (Art. 4.1). Esta regra destina-se a ampliar a troca de informações em matéria fiscal e deixar claro, ao mesmo tempo, que os Estados Parte não são livres para acordar o intercâmbio automático indiscriminado de informações cuja relevância seja improvável para o esclarecimento de assuntos fiscais.

Conforme aponta Rocha, no Brasil, a questão da troca automática de informações deve ser analisada em relação à sua compatibilidade com o artigo 199 do CTN. A principal preocupação é o uso da informação disponibilizada. Note-se que o legislador tratou de dispor que a troca de informação tem contornos específicos, não podendo ser utilizada para outros fins que não o de fiscalização tributária:

Art. 199. [...] Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Pode-se afirmar assim que, na esteira do que defende Rocha, para que seja legítimo o fornecimento de informações pelo Fisco brasileiro a autoridades fiscais estrangeiras, deve (i) haver previsão em tratado internalizado pelo Brasil, e (ii) que a

finalidade da informação a ser prestada refira-se à arrecadação e à fiscalização de tributos.²⁷⁹

Sobre o último requisito, concorda-se com Rocha que existem reflexos procedimentais da regra prevista no CTN. Isso porque “se a troca de informações só é legítima nesses casos, é imprescindível que haja mecanismos para que o Brasil possa analisar, antes de fornecer qualquer informação, se a mesma relaciona-se com a arrecadação e fiscalização de tributos”.²⁸⁰ Na troca a pedido, em que há uma solicitação formal, o requisito é mais facilmente verificável. Por outro lado, no que diz respeito à troca automática, não há como prever se alguma das diversas informações transmitidas será utilizada para outro fim²⁸¹.

3.3.4 Utilização de Prova Ilícita

No contexto da cooperação fiscal, não é possível dizer que a utilização de provas ilícitas seja raríssima. Na Europa, por exemplo, no famoso caso KB-Lux, o Fisco belga transmitiu espontaneamente ao Fisco neerlandês informações sobre contas financeiras mantidas em nome de seus residentes no Kredietbank Luxembourg (KB-Lux). A informação havia sido roubada por cinco funcionários da KB-Lux e entregue às autoridades fiscais da Bélgica²⁸².

Parece evidente que, de acordo com o regime constitucional brasileiro, a prova obtida por meios ilícitos não pode ser utilizada pelas autoridades tributárias para fins de fiscalização, e muito menos enviadas para Estados parceiros. Isso porque, o art. 5º, LVI, da Constituição, estabelece que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.” Ademais, na esfera do processo administrativo tributário, a proibição da

²⁷⁹ ROCHA, S. A., 2015, p. 158.

²⁸⁰ Idem, p. 167

²⁸¹ ROCHA, S. A., 2016, p. 510.

²⁸² Cf. SCHOUERI, L. E. et al. The rule of law and the effective protection of taxpayers rights in developing countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, 2017, nota de rodapé 36. Rogério Grego narra ainda o clássico “caso Liechtenstein”. Cf. GRECO, M. A. Troca de informações fiscais. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (Coord.). *Sigilo bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

prova ilícita encontra-se expressamente prevista na Lei nº 9.784/99, em seu art. 30, segundo o qual “são inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos”.

Ora, a cláusula geral proibitória atinge, sem ressalvas, os atos de fiscalização oriundos de cooperação em matéria fiscal. A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária prevê que a nenhum Estado será imposto a obrigação de: a) tomar medidas em desacordo com sua legislação ou sua prática administrativa, ou com a legislação ou a prática administrativa do Estado requerente; b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública; c) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou prática administrativa, ou na legislação ou prática administrativa do Estado requerente.

Frederico Bastos aponta que, no que concerne ao conteúdo probatório do intercâmbio de informações, é preciso realizar uma diferenciação técnica. Isso porque, a partir da distinção entre provas ilegítimas e ilícitas, é possível vislumbrar violações de ordem processual e material em relação às práticas adotadas pela RFB na realização do intercâmbio de informações²⁸³. As provas ilegítimas gerariam vícios de legitimidade, enquanto as ilícitas, vícios de legalidade, sendo certo que a utilização dessas originariam vícios de invalidade do processo de fiscalização.

É interessante que na doutrina estrangeira existam vozes que defendem que, desde que a cláusula de confidencialidade seja respeitada, a proibição ao uso da prova ilícita no Estado solicitante dependa de sua própria legislação²⁸⁴. Rocha, por seu turno, defende que, em termos gerais, a origem ilegal da informação deve impedir que ela seja utilizada, a menos que, de acordo com a aplicação do conceito de proporcionalidade, o uso de provas ilegais em um caso específico seja o mais razoável para ponderar

²⁸³ BASTOS, F. S. *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*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FGV, 2014, pp. 159-160: “Em relação à ilegitimidade da prova produzida seja pela administração tributária estrangeira, seja pela RFB, é possível que existam ofensas em relação à natureza ou ao momento processual da coleta da prova, tal como a impossibilidade de contraditório e ampla defesa, por exemplo. Do mesmo modo, em relação à ilicitude da prova produzida seja pela administração tributária estrangeira, seja pela RFB, é possível que também ocorram violações quando a prova for colhida de forma que transgrida regra ou natureza posta pelo direito material. Ou seja, quando a conduta utilizada para a obtenção da prova não é admitida pela ordem jurídica porque contraria norma civil, penal ou, sobretudo, princípios constitucionais.”

²⁸⁴ Cf. DOURADO, A. P. *Exchange of information and validity of global standards in tax law: abstractionism and expressionism or where the truth lies*, *EURSCAS*, 2013.

princípios e interesses do caso concreto²⁸⁵. Porém, concorda que no Brasil a proibição do uso de provas ilícitas é decorrência do princípio da moralidade. Assim, “the Brazilian state cannot, in the light of this principle, interpret the constitutional prohibition on the use of illegal evidence in a utilitarian manner”.

3.3.5 Efeitos temporais da Troca Automática: a questão da irretroatividade tributária

Em regra, as disposições da Convenção Multilateral abrangem os exercícios fiscais com início em ou após 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que a Convenção entrou em vigor. Entretanto, há previsão expressa de que duas ou mais partes poderão acordar pela retroatividade da assistência administrativa, ou seja, do compartilhamento de dados anteriores à entrada em vigor do próprio tratado permissivo²⁸⁶.

Ocorre que, no Brasil, uma das limitações constitucionais ao poder de tributar é a irretroatividade da lei tributária. Prescreve o art. 150, III, “a”, que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. É verdade que não é o tratado tributário que institui o tributo e, por essa razão, autores como Rocha aduzem inexistir “qualquer óbice, constitucional ou infraconstitucional, à disponibilização de informações a respeito de fatos anteriores à celebração de um tratado prevendo a troca de informações, ou da aplicação a fatos pretéritos de convenção que tenha ampliado o escopo.”

Não se pode, todavia, olvidar que o Código Tributário Nacional, ao disciplinar o instituto da decadência, desobriga o contribuinte de manter, via de regra, informações e registros após cinco anos de sua ocorrência sem que tenha a autoridade administrativa constituído o crédito tributário²⁸⁷. Nesse sentido, concordamos com Almeida que, neste interregno, diante de um caso concreto, deve-se sempre avaliar se há prejuízo aos direitos fundamentais do contribuinte ao devido processo legal e possibilidade de

²⁸⁵ ROCHA, S. A. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayers' rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016.

²⁸⁶ Art. 28.6

²⁸⁷ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Art. 195. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

defesa, diante da dificuldade de se reunir provas do momento da prática dos fatos geradores.²⁸⁸

Não apenas isso, como também aponta Bastos, conquanto os acordos para troca de informações gerem norma instrumental e sejam meio para a produção de provas em matéria tributária, esses também acabam por possibilitar que a administração tributária realize o ato administrativo do lançamento tributário, afetando diretamente a materialidade da hipótese de incidência no seu aspecto mensurável. Por essa razão, a questão estaria abrangida no escopo da proteção à irretroatividade.²⁸⁹

²⁸⁸ ALMEIDA, C. O. F.; STEFANO FILHO, M. D. Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará*, v. 37, n. 2, 2017, p. 154.

²⁸⁹ p. 166

4 O BINÔMIO FISCALIZAÇÃO-SANÇÃO REPRESENTA A ÚNICA VIA PARA COMBATER A EVASÃO FISCAL? O NECESSÁRIO INCREMENTO DE MECANISMOS DE CONFIANÇA INSTITUCIONAL NA SEARA TRIBUTÁRIA.

Já resta claro que a cooperação internacional em matéria tributária, embora envolva a própria eficácia dos sistemas tributários domésticos, tem por principal objetivo o combate à evasão fiscal. Este capítulo final sugere que o fenômeno da evasão seja analisado por meio da abordagem econômica do direito e da psicologia comportamental, ferramentas ainda pouco utilizadas pela doutrina jurídica brasileira. Não se trata, todavia, de uma sugestão genérica. Nas linhas seguintes, defende-se que a propensão dos contribuintes a cumprir diligentemente suas obrigações fiscais cresce proporcionalmente à percepção de que o montante arrecado é efetivamente convertido em benefício da sociedade. A contribuição que se espera oferecer à academia, portanto, é a de indicar que a relação de confiança entre contribuintes e Estado é comumente negligenciada pelos estudos que analisam a problemática da evasão fiscal. Em outras palavras, o incremento dos mecanismos de fiscalização e sanções como única estratégia para aumento da arrecadação – como no caso dos tratados de troca de informações – talvez tenha de deixar de ser considerada uma verdade imutável revelada pela fé tributária.

Nesse sentido, algumas propostas de modelagem econômica, com suas deficiências e limitações, serão trabalhadas a fim de demonstrar que o problema da confiança institucional deve ser incluído na formulação de hipóteses acerca dos incentivos e desincentivos ao pagamento de tributos. Isso porque mantendo percepções de confiança dentro de um setor suficientemente grande da sociedade, um governo democrático pode garantir um alto cumprimento das obrigações fiscais, ao mesmo tempo em que minimiza os custos de fiscalização e autuação.

A questão é de extrema relevância para o contexto brasileiro, uma vez que o País soma um dos menores índices de confiança geral do mundo²⁹⁰. Recente levantamento do Fórum Econômico Mundial demonstra que de uma amostra de 138 países, o Brasil é

²⁹⁰Pesquisas comprovam que até mesmo fatores biológicos corroboram tal afirmação Cf. ZAK, P. J. The Neurobiology of Trust. *Scientific American*, v. 298, pp. 88-95, 2008.

o que apresenta o menor índice de confiança em seus políticos²⁹¹. Em assim sendo, parece válido investigar se o problema da evasão se relaciona à percepção da disfuncionalidade do governo. E, se como defende Stephen Griffin, por detrás de um governo disfuncional, existe sempre uma constituição disfuncional²⁹², a averiguação reflexa que se impõe é a da relação entre a inefetividade de normas constitucionais e incentivos à evasão fiscal.

4.1 A utilização da análise econômica do direito

Para os fins da análise proposta, deve-se assumir a premissa de que todo comportamento humano pode ser visualizado a partir da perspectiva de que indivíduos maximizam sua utilidade dentro e fora dos mercados econômicos²⁹³. Em assim sendo, motivações jurídicas ao cumprimento ou descumprimento de obrigações fiscais podem ser analisadas pelo viés econômico, por meio da denominada “análise econômica do direito”. Essa consiste em determinar as implicações de comportamento de maximização racional dentro e fora dos mercados e suas implicações legais para os mercados e outras instituições²⁹⁴.

A adoção dessa teoria, de acordo com Paulo Caliendo, implica três consequências práticas: (i) a rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; (ii) a utilização de métodos de outras áreas do conhecimento; e (iii) a crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social²⁹⁵. Em assim sendo, a análise econômica

²⁹¹ WORLD ECONOMIC FORUM. Global Competitiveness Index. *Brazil*. 2016-2017. Disponível em: <http://reports.weforum.org/pdf/gci-2016-2017/WEF_GCI_2016_2017_Profile_BRA.pdf> Acesso em: 13 ago. 2018.

²⁹² GRIFFIN, S. M. Broken Trust: Dysfunctional Government and Constitutional Reform. In: TULIS, J. K.; LEVINSON, S. (Ed.). *Constitutional Thinking*. Kansas: University Press of Kansas, 2015.

²⁹³ BECKER, G. *The Economic Approach to Human Behavior*. Chicago-IL: The University of Chicago Press, 1976.

²⁹⁴ JOLLS, C.; SUNSTEIN, C.; THALER, R. A behavioral approach to law and economics. *Stanford Law Review*, v. 50, 1998.

²⁹⁵ SILVEIRA, P. A. C. V. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

do direito consiste em uma teoria preditiva e explicativa. ocorre “*porque o direito influi no comportamento dos indivíduos*” e “*porque esta influência é de natureza econômica*”²⁹⁶.

Não obstante, reconhece-se que tal análise não pode ter a pretensão de acreditar em um sistema de tributação ótimo, definido exclusivamente por aspectos econômicos²⁹⁷. Ao contrário, a intenção é a de investigar e fornecer outra abordagem à temática da evasão, pensada em um momento anterior à conduta: o da propensão.

4.1.1 A trágica evasão fiscal

Em 1968, Garret Hardin publicou sua clássica obra *The Tragedy of the Commons*, na qual analisa o comportamento humano em um cenário que contrapõe interesses privados e comuns. Hardin parte especificamente do exemplo de uma pastagem comunal (“common”) compartilhada por diversos pastores. Na hipotética situação, quanto mais vacas um pastor trazer ao pasto, mais lucro individual irá obter. Por outro lado, a degradação da área de pastagem será maior conforme o tamanho do rebanho. Apesar da consciência desta realidade, há uma tendência de que a ponderação entre os benefícios particulares e os prejuízos sociais não seja suficiente para impedir que parcela dos pastores opte por agir em contrariedade aos melhores interesses da comunidade, resultando no esgotamento do recurso comum²⁹⁸.

Nesse sentido, o cenário de decisão por evadir tributos se assemelha à uma particular tragédia dos comuns, em que a prática excessiva da “evasão” traz grandes retornos individuais, porém grandes prejuízos coletivos²⁹⁹. A expressão “se assemelha”

²⁹⁶ Idem.

²⁹⁷ RASKOLNIKOV, A. Accepting the limits of tax law and economics. *Cornel Law Review*, v. 98, pp. 524-590, 2013.

²⁹⁸ HARDIN, G. The tragedy of the commons. *Science*, v. 162, n. 3859, pp. 1243-1248, 1968.

²⁹⁹ Marcelo Bergman, abordando justamente a questão da evasão tributária na América Latina, apresenta o seguinte exemplo de correlação à tragédia dos comuns: “A businessperson who cheats while everybody else complies can use the profits of tax evasion in many ways: for investment, consumption, saving, and do on. The businessperson’s situation is similar to that of the single herder who grazes livestock in the common and benefits from that grazing. When cheating is rampant in an industry, however, the

é proposital, pois se percebe uma peculiaridade digna de nota. O caso clássico de Hardin refere-se ao uso de recursos disponíveis à coletividade, ao passo que as decisões fiscais, à primeira vista, não se relacionam ao uso excessivo de “recursos disponíveis”. A rigor, portanto, o contribuinte encontra-se frente ao seguinte dilema: agir em conformidade com a lei, *i.e.*, recolher tributos, terá por consequência benefícios comuns maiores ou menores à comunidade?

Percebe-se a crueldade lógica do argumento favorável à evasão. Contribuintes empresários, por exemplo, que decidem cumprir a lei podem ser excluídos do mercado, uma vez que estarão em uma desvantagem estrutural se decidirem recolher tributos, quando os demais agentes decidirem evadir³⁰⁰. Ainda que a fiscalização se tornasse mais rigorosa e eficiente, diversos contribuintes continuariam se sentindo obrigados a evadir, porque o cumprimento total de suas obrigações fiscais, em um cenário no qual existem concorrentes que ignoram os custos de transação para o risco de não recolherem tributos, ainda poderia ser necessário em termos de sobrevivência econômica. Em um ambiente de irregularidade fiscal inegável, portanto, é possível entender que existam incentivos para que a evasão ocorra deliberadamente pelo senso de que representa a opção mais racional. Utilizando do cinema clássico, trata-se da velha aflição do cowboy Will Kane: matar ou morrer.

Ainda assim, é intuitivo que a propensão à evasão não tende ao infinito. Na próxima seção, são apresentadas as modelagens clássicas que buscam entender a decisão econômica por trás da evasão. Tais abordagens concedem subsídios à compreensão do argumento central deste capítulo.

4.1.2 Traduzindo a tendência à evasão em números: modelos clássicos.

businessperson must decide whether to cheat in order to remain competitive, or to comply with the law and risk bankruptcy. In addition, compliers from a single industry usually notices when a competitor cheats because tax evaders use the competitive advantage the gain to capture market share, forcing honest taxpayers to follow similar practices. Like the commoners who graze increasing numbers of cattle to offset the diminishing quality of their livestock, which grow thinner due to rampant overgrazing, taxpayers “overuse” tax evasion to remain competitive”. BERGMAN, M. *Tax Evasion and the Rule of Law in Latin America: The Political Culture of Cheating and Compliance in Argentina and Chile*. Pennsylvania: Penn State Press, 2010, p. 30.

³⁰⁰ *Op. cit.*, p. 31.

As primeiras modelagens acerca da evasão fiscal remontam aos trabalhos de Michael Allingham e Agnar Sandmo, os quais defendem que a evasão resulta de uma análise custo-benefício por parte de agentes racionais que optam por não recolher tributos, se o custo de ser sancionado for menor que o custo de ser tributado³⁰¹. Especificamente, os autores utilizam como principal referencial teórico o estudo do Nobel de economia Gary Becker, “*Crime and Punishment*”³⁰². Para Becker, a atuação do criminoso leva em conta a maximização da utilidade de sua conduta, tendo em vista a incerteza do resultado fático a ser obtido³⁰³.

Assim, Allingham e Sandmo partem do pressuposto de que a decisão de pagar tributos é incerta, ou seja, o comportamento dos contribuintes se adequa aos axiomas de Von Neumann-Morgenstern para comportamento sob incerteza³⁰⁴. A omissão de rendimentos tributáveis não gera *ipso facto* uma reação em forma de penalidade. Caso o contribuinte opte por evadir, seu *payoff*³⁰⁵ dependerá do ato de fiscalização e atuação da autoridade fazendária. A escolha, portanto, “não é trivial”³⁰⁶. Indivíduos avessos ao risco serão menos propensos à evasão do que aqueles que os aceitam com maior

³⁰¹ ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, pp. 323-338, 1972. A respeito desse artigo, cf. DEVOS, K. *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Heidelberg: Springer, 2014.

³⁰² BECKER, G. Crime and Punishment: an economical approach. *Journal of Political Economy*, v. 76, n. 2, 1968, pp. 169-217.

³⁰³ *Ibid.*, p. 176: “The approach taken here follows the economists' usual analysis of choice and assumes that a person commits an offense if the expected utility to him exceeds the utility he could get by using his time and other resources at other activities. Some persons become "criminals," therefore, not because their basic motivation differs from that of other persons, but because their benefits and costs differ. [...] This approach implies that there is a function relating the number of offenses by any person to his probability of conviction, to his punishment if convicted, and to other variables, such as the income available to him in legal and other illegal activities, the frequency of nuisance arrests, and his willingness to commit an illegal act.”

³⁰⁴ John Von Neumann e Oskar Morgenstern demonstraram que a maximização da utilidade esperada é logicamente equivalente à hipótese de que o comportamento de escolha satisfaz algumas restrições sob a forma de axiomas. Assim, se estes axiomas são satisfeitos, então é possível construir uma função utilidade esperada que represente as preferências de um indivíduo. A relevância deste resultado é que se estes axiomas são plausíveis, então a hipótese da utilidade esperada também é. E, portanto, pode ser aplicada para modelar o comportamento dos tomadores de decisão. Cf. CUSINATO, R. T. PORTO JUNIOR, S. A teoria da decisão sob incerteza e a hipótese da utilidade esperada.

³⁰⁵ A expressão “payoff” é comumente utilizada na teoria dos jogos para indicar a recompensa do jogador ao adotar determinada estratégia.

³⁰⁶ ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, pp. 323-338, 1972.

facilidade, razão pela qual os autores consideram possível modelar o cenário da evasão a partir da perspectiva de que o benefício obtido se relaciona à uma função de utilidade indireta³⁰⁷. Tal função (U) representa as preferências do agente frente ao risco, sendo que a escolha do agente sobre o quanto sonegar é comparável a uma loteria, justamente por expor o comportamento do agente a uma probabilidade de ter que revelar sua renda real.³⁰⁸

O modelo econômico considera que a renda efetivamente tributável (“ W ”) é uma exógena – ou seja, um número dado – conhecida apenas pelo contribuinte avesso ao risco. Os tributos são devidos a alíquotas constantes (“ θ ”) incidentes sobre a renda declarada (“ X ”). Leva-se em consideração ainda a probabilidade de fiscalização da conduta (“ p ”), que revelará às autoridades a existência ou não de omissão de receitas. Caso essa ocorra, haverá a incidência de tributos sobre o montante não declarado (“ $W - X$ ”) à uma alíquota penal efetiva (“ π ”) maior do que a alíquota genérica, comumente aplicável (“ θ ”)³⁰⁹.

Assim sendo, o contribuinte fornecerá às autoridades fiscais sua renda efetivamente tributável com base na expectativa de maximizar sua utilidade esperada, dada por:

$$E[U] = (1 - p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)) \quad (1)$$

Onde:

W = renda real

X = renda declarada

θ = alíquota do tributo

π = multa

³⁰⁷ Isso significa que os autores assumem que a utilidade marginal será sempre positiva e decrescente em relação à utilização. Trata-se, novamente, do axioma de Neumann-Morgenstern. Cf. NEUMANN, J. V. MORGENSTERN, O. *Theory of Games and economic behavior*. New Jersey: Princeton University Press, 1947.

³⁰⁸

³⁰⁹ Allingham e Sandmo reconhecem as limitações do modelo. Afirmam os próprios autores: “This formal representation of the taxpayer’s choice situation is in some ways a significant simplification of his real world situation; in particular, the present formulation ignores some of the uncertainty elements. First, it abstracts from the fact that the tax laws to some extent leave it to the discretion of the courts to determine whether the penalty will be of the type discussed here or take the form of a jail sentence; it may also be a combination of both. Second, even if jail is not an alternative, the penalty rate θ may itself be uncertain from the point of view of the taxpayer. Even though we ignore these points, we hope to have retained enough of the structure of the problem to make the theoretical analysis worthwhile.” ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, pp. 323-338, 1972.

p = probabilidade de fiscalização

$Y = W - t.X$ = renda disponível, não ocorrendo fiscalização

$Z = W - t.X - \pi(W-X)$ = renda disponível, ocorrendo fiscalização

De acordo com o modelo, a opção de evadir seria recompensadora se $p \cdot \pi < \theta$, ou seja, o contribuinte declarará menos do que sua renda efetiva, se a probabilidade de fiscalização da conduta e a penalidade sobre os rendimentos obtidos for menor do que a tributação efetiva³¹⁰. No Brasil, Paulo Caliendo bem sintetizou o modelo:

Sintenticamente podemos definir a teoria de Allingham e Sandmo como sendo um comportamento racional sobre risco (choice under risk). Para estes autores o sonegador é um agente que calcula de modo racional o risco de sua conduta e os ganhos esperados e, dessa forma, tenta maximizar a utilidade esperada com fulcro no resultado do cálculo entre os ganhos, os riscos calculados, a punição aplicada e a probabilidade de sua descoberta. Assim, na montagem de seu portfólio ele irá decidir o montante a investir nessa atividade de risco; se não quiser correr risco algum, não irá sonegar. Estes autores chegam a formalizar matematicamente esse modelo com base em um máximo interior e os impactos da imposição tributária sobre o bem-estar³¹¹.

Ocorre que Shlomo Yitzhaki aponta uma inconsistência do modelo proposto em relação a maior parte dos sistemas tributários do mundo, qual seja o fato de a penalidade recair sobre o tributo não pago, não sobre a renda³¹². Considerando que a aversão ao risco do contribuinte diminui proporcionalmente à renda, o crescimento das alíquotas deverá ser acompanhado pelo decréscimo da evasão. Assim, a equação de Allingham e Sandmo passa a abranger a penalidade “F”, como abaixo:

$$E|U| = (1 - p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - F\theta(W - X)) \quad (2)$$

A alteração na base de incidência das multas não modifica os resultados relativos à expectativa de punição (multa e probabilidade de fiscalização). No entanto,

³¹⁰ Para Clemente e Lírío (2017), “embora a contribuição metodológica tenha sido significativa, os resultados não se mostraram particularmente úteis para a análise de políticas ou estudos empíricos, uma vez que os modelos consideraram apenas as ações dos contribuintes e ignoraram os agentes envolvidos no processo de coleta dos tributos”. CLEMENTE, F.; LÍRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. *Revista de Estudos Econômicos*, v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017.

³¹¹ SILVEIRA, P. A. C. V. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 445 (livro eletrônico).

³¹² YITZHAKI, S. A Note on income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, North-Holland, v.3, p. 201-202, 1974.

as sensibilidades da sonegação fiscal frente a variações nas alíquotas e no nível de renda real experimentam um certo grau de refinamento. Como explica Murilo Soares, o resultado estabelecido é explicado pelo desaparecimento do efeito substituição. Agora o aumento da alíquota legal não torna a sonegação mais lucrativa, uma vez que aumenta *pari passu* a penalidade aplicável. As modificações nas alíquotas, dada a nova estrutura de punição, provocam o efeito-renda puro no portfólio do contribuinte. Como o aumento de alíquotas equivale a uma redução na renda disponível, o contribuinte torna-se mais avesso ao risco, reduzindo sua sonegação. Quanto à sensibilidade da sonegação fiscal frente ao nível de renda real do indivíduo, a alteração de Yitzhaki confirma o resultado anterior de um modo mais elegante³¹³.

Independentemente da observação, ambos os trabalhos concluem que indivíduos mais avessos ao risco tendem a considerar baixo o *payoff*³¹⁴ da evasão. Quanto maior a renda, maior será a tendência ao não pagamento, caso a aversão ao risco decresça.

Ainda assim, diversos autores questionaram o modelo de Allingham e Sandmo da por ignorar a relação entre a moral e a evasão ou a questão da interação entre os contribuintes. Experimentos posteriores demonstraram que a opção por evadir envolve mais do que uma análise amoral de custo-benefício. Frey e Torgler, por exemplo, argumentam que é importante diferenciar motivações intrínsecas e extrínsecas dos contribuintes de pagarem seus tributos³¹⁵. A motivação intrínseca diria respeito à virtude cívica dos cidadãos, sendo a perspectiva da punição motivação essencialmente extrínseca. Por vezes, tal diferença é tratada como a diferença entre a vontade de pagar por algo e a disposição para aceitar pagar por algo, o que Daniel Kahneman e Amos Tversky denominam de “*status quos bias*”³¹⁶.

³¹³ SOARES, M. R. C. Evasão Fiscal: A teoria do comportamento dos agentes públicos e privados. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1994, Mimeografado, p. 13 e seguintes.

³¹⁵ FREY, B. S., 1997. *Not just for the money: an economic theory of personal motivation*. Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK. TORGLER, B. To evade taxes or not to evade: that is the question. *Journal of Socio-Economics*, v. 32, 283-302, p. 300. Especificamente em relação à essa distinção, Torgler sugere que “increasing extrinsic motivation—say with more punitive enforcement policies—may “crowd out” intrinsic motivation by making people feel that they pay taxes because they have to, rather than because they want to.”

³¹⁶ Kahneman e Tversky referem-se ao “status quo bias” como uma preferência genérica pelo estado atual das coisas em relação a qualquer alternativa. Os mesmos autores também utilizam a clássica expressão “aversão ao risco”, a qual, por sua vez, implica na condição em que a “inutilidade” [“desutility”] de adquirir algo excede a utilidade de sua aquisição. KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A. Choices, values, and frames. *American Psychologist*, v. 39, p. 341-395, 1984.

Antes de adentrar nesse ponto, é válido enfrentar uma questão referente à eficiência da alocação de recursos públicos para aumento da arrecadação, como, por exemplo, a que ocorre no incremento de mecanismos internacionais para troca automática de informações. Para que não restem dúvidas, as modelagens acima partiam de um único referencial, o do indivíduo avesso ao risco. O que se busca agora é entender se é válido deslocar a responsabilidade pela inadimplência do sonegador ao Estado “fraco”, incapaz institucionalmente de aumentar as probabilidades de auditoria, ou se na verdade a falha na hipertrofia dos mecanismos de sanção não necessariamente explica o fenômeno da evasão.

4.1.3 A evasão fiscal representa uma falha na alocação de recursos para a atividade fiscalizadora?

Nesta seção, abordam-se duas propostas de modelagem econômica capazes de demonstrar que nem sempre é fácil defender a obviedade do incremento das sanções ou da alocação de gastos públicos para o combate à evasão fiscal, como ocorre na hipótese de consecução de um sistema global de troca de informações. A primeira delas é defendida por Graetz, Reinganum e Wilde³¹⁷, para os quais o pagamento de tributos depende diretamente da interação entre o contribuinte e as autoridades envolvidas no processo de fiscalização. Isso implica dizer que a motivação ao pagamento de tributos envolve fatores além da própria decisão do contribuinte de submeter-se ao risco da penalidade.

Em breve síntese³¹⁸, o modelo pressupõe a existência de duas classes de renda (“H” e “L”) atinentes ao mesmo agente. Pressupõe-se que $H > L$, ou seja, que H represente a renda mais alta, embora ambas sejam maiores que zero. A efetiva renda dos contribuintes não é observável pelas autoridades sem um procedimento fiscalizatório: “H” representa a renda real e “L” representa a renda reportada pelo indivíduo. Imaginando que o contribuinte declare sempre a renda menor, tem-se que a diferença

³¹⁷ GRAETZ, M.; REINGANUM, J.; WILDE, L. The tax compliance game: towards an interactive theory of law enforcement. *Journal of Law, Economics and Organization*, v. 2, n. 1, pp. 1-32, 1986.

³¹⁸ Para uma análise mais apurada, a qual forneceu as bases para a explicação do modelo em língua portuguesa, cf.: CLEMENTE, F.; LIRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganum e Wilde. *Revista de Estudos Econômicos*, v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017.

entre H e L (“H – L”) resultará na parcela da renda não declarada, ou seja, da renda evadida. O imposto (“t”) é assumido como menor do que as rendas efetiva e declarada. Caso o contribuinte seja fiscalizado, incidirá sobre o montante evadido uma penalidade (“s”).

O custo de fiscalização (“c”) também deve ser considerado. Para que esse custo seja economicamente vantajoso ao Fisco a expressão “H – L + s > c” deve ser verdadeira. Ademais, a soma do imposto à penalidade deve ser sempre menor dos que as rendas efetiva e declarada (“t + s ≤ L” e “t + s ≤ H”), ou seja, o incremento na arrecadação do Fisco associado às perdas com as declarações a menor excedem o custo de fiscalização. Se isso não é verdade, então sempre que o agente sonegador puder ser identificado a priori, não seria vantajoso auditá-lo e, então, coletar impostos e multas, beneficiando-se, assim, este agente³¹⁹. Por fim, o modelo toma por premissa que “q” indica a probabilidade de o contribuinte sonegar, enquanto “p” representa a probabilidade de auditar por parte dos órgãos fiscalizadores. Ambas devem estar entre 0 e 1 (“0 < q < 1” e “0 < p < 1”). Adotando os recursos da teoria dos jogos simultâneos, as informações podem ser agrupadas na forma do seguinte jogo³²⁰:

Tabela 1: Informações agrupadas conforme a Teoria dos Jogos Simultâneos

	Auditar (p)	Não Auditar (1 – p)
Evadir (q)	$(1 - t)H - st(H - L); tH + st(H - L) - c$	$H - tL; tL$
Não Evadir (1 – q)	$(1 - t)H; tH - c$	$(1 - t)H; tH$

Fonte: CLEMENTE; LÍRIO, 2017

O jogo permite comprovar que nem sempre a majoração das penalidades é uma solução atrativa. Para os modelos clássicos apresentados anteriormente (Allingman e Sandmo), incrementar a sanção pela evasão significa necessariamente reduzir a probabilidade de que o contribuinte opte pelo não pagamento de seus tributos. O

³¹⁹ CLEMENTE, F.; LÍRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. *Revista de Estudos Econômicos*, v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pi_d=S0101-41612017000300487&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 15 jan. 2019.

³²⁰ Nesse jogo, o contribuinte decide evadir ou não evadir impostos ao mesmo tempo em que a autoridade tributária decide auditar ou não auditar. As respectivas probabilidades de evasão e auditoria são, respectivamente, “q” e “p”. Para cada ação do contribuinte e da autoridade tributária tem-se um payoff, que indica o ganho de cada agente de acordo com a sua ação. Por exemplo, no caso de o contribuinte evadir impostos e a autoridade fiscalizá-lo, implementa-se o percentual de multa (s) sobre o montante sonegado e o custo de auditoria (c). C., Idem.

modelo de Graetz, Reinganun e Wilde, entretanto, constata que alcançar o estágio máximo do compliance, ou seja, reduzir a zero a propensão à evasão, exigiria a previsão legal de uma multa infinita³²¹. Por razões comuns a praticamente todos os ordenamentos, a penalidade ilimitada constitui um abuso do Estado, substituindo a multa fiscal pela sanção do confisco total.

Outro interessante modelo foi apresentado por Daniel Gottlieb (1985) que demonstra que a alocação de gastos públicos não pode ocorrer dissociada de um incremento na percepção pública da importância do recolhimento de tributos. Para tal desiderato, Gottlieb também utiliza instrumentos fornecidos pela teoria dos jogos, em especial, pelo clássico “dilema dos prisioneiros”.

Em um dos mais usuais cenários propostos pela matemática aplicada, propõe-se um jogo de soma zero, no qual dois jogadores podem cooperar entre si (“cooperate”) ou desertar (“defect”). Na abordagem clássica do jogo³²², não importa a escolha do outro jogador, a decisão com a melhor recompensa (“payoff”) será sempre a de desertar.

Gottlieb evidenciou que a premissa do modelo Allingham-Sandmo considera apenas grandes sociedades competitivas. Não obstante, em sociedades com menor número de agentes, os contribuintes se sentem muito mais preocupados com o recolhimento de seus impostos, uma vez que a evasão de qualquer pessoa acarreta um expressivo impacto na renda pública disponível para serviços imediatos³²³. As decisões individuais tornam-se, portanto, interdependentes.

O autor prova matematicamente que nenhum player poderia aumentar sua recompensa por meio de um desvio unilateral de sua estratégia inicial. O jogo, portanto, atinge seu equilíbrio, quando cada jogador se fixa à sua melhor estratégia. Ao maximizar, sua utilidade esperada, o contribuinte leva em consideração seu próprio impacto marginal no fornecimento de bens públicos.

³²¹Id., p. 18: “But driving equilibrium noncompliance (and the equilibrium probability of audit) to zero would require an infinite fine.”

³²² Para a abordagem clássica, cf. NEUMANN, J. V. MORGENSTERN, O. *Theory of Games and economic behavior*. New Jersey: Princeton University Press, 1947.

³²³ GOTTLIEB, D. Tax Evasion and The Prisoner's Dilemma. *Mathematical Social Sciences*, v. 10, 1985, p. 85.

Em um ambiente de irregularidade fiscal, portanto, a eficiência de Pareto³²⁴ só pode ser alcançada por meio de um aumento coletivo da consciência da importância do pagamento de tributos. E, justamente neste ponto, surge a conclusão mais interessante: para Gottlieb, a busca intuitiva pela eliminação da evasão fiscal não pode ser racionalizada na forma utilitarista mais simples, ou seja, por meio do simples incremento da alocação de recursos para combater a evasão³²⁵. A conclusão, portanto, aponta a necessidade de uma reflexão moral. Nesta dissertação, defende-se que essa moralidade se manifesta na forma da confiança nas capacidades institucionais do Estado em direcionar os recursos arrecadados ao efetivo cumprimento das normas constitucionais.

4.2 A moralidade no cumprimento das obrigações tributárias

O Direito encerra valores, os quais dependem dos seus criadores e aplicadores e podem ser mais ou menos “justos”, a depender da sociedade a que aquela determinada ordem jurídica se destina. A preocupação desta seção, portanto, é a de analisar economicamente a moralidade, na sua forma confiança, a partir da conduta jurídica de cumprir as obrigações fiscais. Em última instância, trata-se, portanto, da análise de uma “norma social” que compele o indivíduo a pagar seus tributos.

Posner define uma “norma social” como uma conduta de sinalização de equilíbrio³²⁶. Quando, por exemplo, as pessoas apertam as mãos, usam gravatas, doam dinheiro à caridade, ou reproduzem qualquer comportamento socialmente ritualizado, elas estão enviando sinais. Uma vez enviados, esses sinais tendem a ser repetir. Assim, se a maior parte dos membros da sociedade considera correto pagar diligentemente seus

³²⁴ Ou seja, o estado no qual os recursos estão alocados da forma mais eficientemente, de modo que a melhora de um agente piora a situação de outro.

³²⁵ Como afirma o autor, “it seems paradoxical to use up public funds in the attempt to reduce tax evasion while at the same time it is favoured by assigning a positive weight to the individual's gain from fraudulent behavior”.³²⁵

³²⁶ POSNER, E. Law and social norms: the case of tax compliance. *Virginia Law Review*, v. 86, pp. 1781-1819, 2000, p. 1788.

tributos, o indivíduo tenderá a reproduzir o comportamento, cumprindo com suas obrigações fiscais³²⁷.

Embora sejam escassos os trabalhos acerca dos efeitos concretos em relação ao compliance fiscal, há várias abordagens diferentes para estudar as normas sociais. Uma forma intuitiva de modelar tais normas consiste em colocar o desejo de se conformar com os outros diretamente nas preferências. Essa interpretação foi defendida inclusive em trabalhos mais antigos de psicologia social, como os experimentos relatados por Asch³²⁸. Existem diferentes formas de preferências “não padronizadas” para compreender tais normas. Tome-se por exemplo o artigo de Akerlof e Yellen acerca dos “salários de produtividade” e sua compreensão como uma norma de esforço recíproco para um salário justo³²⁹. No referido trabalho, os economistas demonstram que os esforços de trabalhadores em seus empregos respondem proporcionalmente à percepção de justiça em seus salários.

Outra abordagem para a constituição da norma social, presente em Kotlikoff, Persson e Svensson³³⁰ e em Kandori³³¹, consiste em incorporar comportamentos em um jogo repetido, no qual a ameaça de punições dinâmicas influencia diretamente a violação de normas. Pode-se pensar ainda em uma última abordagem: a obediência às normas representa uma forma de os indivíduos sinalizarem sua posição perante à sociedade, de modo a manter uma reputação pelo bom comportamento³³².

Por outro lado, como alerta Posner, a doutrina clássica acerca da evasão fiscal, ou seja, os estudos baseados majoritariamente no punitivismo fiscalizatório (como o de

³²⁷ A esse respeito, cf. ALM, J. Tax compliance and administration. In: HILDRETH, W. B.; RICHARDSON, J. A. (Eds.). *Handbook on Taxation*. New York: Marcel Dekker, pp. 741-768, 1999.

³²⁸ ASCH, S. E. Opinions and social pressure, *Scientific American*, v. 193, n. 5, pp. 31-35, 1955.

³²⁹ AKERLOF, G.; YELLEN, J. The fair wage-effort hypothesis and unemployment. *Quarterly Journal of Economics*, v. 105, pp. 255-283, 1990.

³³⁰ KOTLIKOFF, L. J.; TORSTEN, P.; SVENSSON, L. E. O. Social Contracts as Assets: A Possible Solution to the Time—Consistency Problem. *American Economic Review*, v. 78, pp. 662-677, 1988.

³³¹ KANDORI, M. Social Norms and Community Enforcement. *Review of Economic Studies*, v. 59, pp. 63-80, 1992.

³³² De acordo com Besley, Jensen e Persson (2015), “another widely-used approach sees obeying norms as a way for individuals to signal their type to others, so as to maintain a social reputation for good behavior”. BESLEY, T.; JENSEN, A.; Persson, T. *Norms, Enforcement, and Tax Evasion*. Londres, 2015.

Allingham e Sandmo), não considera (i) os custos de sancionar a violação das normas e (ii) e os casos em que as normas sociais são indesejáveis³³³.

No âmbito da psicologia comportamental, a importância da confiança nos sistemas sociais é amplamente reconhecida. Apesar de diferenças notáveis na abordagem do fenômeno da confiança, há amplo consenso em defini-la como a disposição em assumir um risco e estar vulnerável às ações de uma outra parte, com base na expectativa de que essa outra parte execute uma ação específica, independentemente da existência de mecanismos de controle sobre suas ações³³⁴.

A confiança pode ser racional ou intuitiva. Isso porque o próprio cérebro humano atua por meio de dois sistemas distintos, que coordenam, respectivamente, as ações conscientemente deliberadas e as ações intuitivas ou automáticas³³⁵. Fato é que independentemente de sua origem, consciente ou subconsciente, a confiança é relacional³³⁶: envolve um indivíduo que se expõe a outro indivíduo, grupo ou instituição que tem capacidade para prejudicá-lo ou enganá-lo.

Pelo viés econômico, o qual considera os custos de transação envolvidos, deve-se considerar que confiança se relaciona a transações na quais um indivíduo corre o risco de perder, caso o outro indivíduo não honre sua confiança. Ambos os lados podem sofrer uma perda de oportunidade, se o intercâmbio for perdido por falta de confiança³³⁷.

Visando a simplificação, a confiança tratada neste artigo refere-se à expectativa objetiva de que ações futuras do Estado salvaguardarão os interesses dos contribuintes. Ações positivas por parte do Estado, portanto, direcionam ações positivas por parte dos contribuintes e comprometimento com o sistema tributário³³⁸. Um governo que inspira

³³³ Caso a sociedade reconheça a conduta como uma atitude socialmente compreensível, o indivíduo terá agido de forma legítima. Assim, os indivíduos cumprirão e pagarão impostos desde que considerem que a conformidade é uma norma social (ver Alm et al., 1999).

³³⁴ GANGL, K.; HOFMANN, E.; KIRCHLER, E. Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*, v. 37, pp. 13-23, 2015.

³³⁵ Sobre o tema, cf. GILBERT, D. Thinking Lightly About Others: Automatic Components of the Social Inference Process. In: ULEMAN, J. S.; BARGH, J. (Ed.). *Unintended Thought*. New Jersey: Prentice-Hall, 1989, p. 189-211.

³³⁶ Cf. LEVI, M.; STOKER, L. Political trust and trustworthiness. *Annual Review of Political Science*, v. 3, pp.475-507, 2000.

³³⁷ BIRSKYTE, L. The impact of trust in government on tax paying behavior of nonfarm sole proprietors. *Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza"*, v. 61, n.1, pp. 1-14, 2014.

³³⁸ SMITH, K. W. Reciprocity and fairness: positive incentives for tax compliance. In:

confiança, enfrentará menos problemas arrecadatários, haja vista a redução dos custos psicológicos envolvidos na aceitação da imposição fiscal. Como observa Torgler, isso pode indicar que a confiança é importante na perspectiva institucional, pois cria incentivos – ou reduz desincentivos – ao *compliance* fiscal. Essa confiança somente pode existir se o Estado se compromete a agir em função dos interesses e necessidades da sociedade³³⁹.

A arrecadação fiscal não é insensível ao elemento confiança institucional. Pesquisas empíricas confirmam a existência de vínculo entre o nível de percepção de confiança no governo e a observância das normas fiscais pelos cidadãos, como, por exemplo, comprovaram numericamente Alm e Torgler³⁴⁰, Levi e Stoker³⁴¹ e Scholz e Lubell³⁴². O comportamento do contribuinte depende não apenas das condutas, motivações e intenções de outros indivíduos, mas também do próprio governo. Se os

SLEMROD, J. (Ed.), *Why People Pay Taxes?* Tax compliance and enforcement. Ann Arbor: University of Michigan Press, pp. 223-258. SMITH, K. W; STALANS, L. J. Encouraging tax compliance with positive incentives: a conceptual framework and research directions. *Law and Society Review*, v. 13, pp. 35-53, 1991.

³³⁹ HARDIN, R. Trust in government. In: BRAITHWAITE, V., LEVI, M. (Eds.), *Trust and Governance*. New York: Russell Sage Foundation, pp. 9-27, 1998.

³⁴⁰ ALM, J.; TORGLER, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), 2004, p. 243: “In summary, our results indicate that tax morale differs significantly and systematically across countries. Our results also indicate a range of strategies by which tax morale can be increased. For example, we also find a strong relationship between tax morale and trust, which implies a clear policy strategy: induce trust at the constitutional level and at the politico-economic level. Such a relationship between the state and the taxpayers can be maintained by positive actions by the government, well-functioning state institutions, and the maintenance of a positive social capital atmosphere. And such a strategy will be rewarded with a higher tax morale and so a greater willingness of individuals to pay their taxes. Relatedly, treating taxpayers as clients rather than as offenders by the tax administration likely enhances their sense of civic duty and thus their tax morale”

³⁴¹ LEVI, M.; STOKER, L. Political trust and trustworthiness. *Annual Review of Political Science*, v. 3, 2000. p. 475-507: “If distrust reflects dissatisfaction with the positions taken by the political parties, this is evidence that trust judgments are not merely an amalgam of reactions to current incumbents but reflect deeper, and less readily reversible, dissatisfactions or concerns. [... Although citizens do not all agree about the trustworthiness of politicians and government, their disagreements reflect their varying political perceptions and values and the influence of their local social and political contexts”.

³⁴² SCHOLZ, J. T.; LUBELL, M. Trust and taxpaying: testing the heuristic approach to collective action. *American Journal of Political Science*, v. 42, 1998, pp. 398-417: <http://sci-hub.tw/https://doi.org/10.2307/2991764>: “We test the hypotheses with regression analysis of survey and tax return data from a stratified sample of 299 middle- and upper-income taxpayers, using the newly developed two-stage conditional maximum likelihood analysis to control for endogeneity. We extend this approach to the analysis of multi-categorical ordered dependent variables Both dimensions of trust significantly increase the likelihood of tax compliance, even after controlling for duty, fear, selection bias, and potential endogeneity effects”

cidadãos acreditam que o governo agirá em seus interesses, que seus procedimentos são justos e que a relação de confiança Estado-contribuinte é recíproca, então as pessoas estarão mais propensas a cooperarem no pagamento de tributos, mesmo se o interesse material demonstrar ser a evasão a melhor opção³⁴³.

Os trabalhos acerca da relação entre confiança dos contribuintes no Estado e incentivos ao pagamento de tributos diferem quanto à questão de saber se a fonte de confiança emana de um vínculo social ou de alguma forma de proteção de interesse próprio. No entanto, todos os autores revisados parecem concordar que os órgãos do governo considerados confiáveis são mais propensos a obter dos cidadãos atitudes de conformidade. Além disso, são recorrentes as opiniões de que os reguladores governamentais que confiam em seus regulados são mais propensos a editar normas que incentivem comportamentos que assegurem a manutenção da confiança recíproca³⁴⁴.

O compliance fiscal envolve um relacionamento de risco semelhante. Os cidadãos deparam-se com custos imediatos (o pagamento de tributos) e confiam que receberão benefícios coletivos futuros em troca de sua conduta. Ocorre que as expectativas podem não se concretizar, caso o governo não honre sua parcela do negócio³⁴⁵. Qualquer cidadão que não “confie” na capacidade institucional do Estado para atender às expectativas, não poderia racionalmente cumprir a determinação de pagar seus tributos, salvo se compelido por uma forte perspectiva de punição efetiva. No entanto, se a confiança entre os cidadãos e o governo é alta, há menos necessidade de mecanismos de controle e punição, os quais, como já se demonstrou, são custosos e, por vezes, ineficazes. A confiança, portanto, reduz os custos envolvidos na cooperação entre governados e governantes.

4.3 A relação entre evasão fiscal, confiança e eficácia constitucional: perspectivas brasileiras

³⁴³ LEVI, M.; STOKER, L. Political trust and trustworthiness. *Annual Review of Political Science*, v. 3, 2000, pp. 475-507.

³⁴⁴ Idem.

³⁴⁵ SCHOLZ, J. T.; LUBELL, M. Trust and taxpaying: testing the heuristic approach to collective action. *American Journal of Political Science*, v. 42, 1998, 398-417.

O Brasil, quando comparado com seus vizinhos latino-americanos, é um dos países com maior carga tributária total e o que mais gravemente enfrenta o problema da evasão fiscal. Ao mesmo tempo, como será visto, pesquisas indicam que o povo brasileiro é o que menos confia no mundo³⁴⁶. A expressão “menos confia” é propositalmente genérica. Em interessante estudo conduzido por Paul J. Zak, comprovou-se que maiores níveis do hormônio neuroquímico oxitocina na corrente sanguínea de um indivíduo indicam maior propensão a confiar em outras pessoas. Em uma comparação internacional, os brasileiros foram os que apresentaram os menores níveis de oxitocina no sangue³⁴⁷. Transplantando essa característica biológica para o campo da confiança institucional, em especial na seara tributária³⁴⁸, pode-se entender que um dos principais aspectos a serem considerados na análise econômica da evasão consiste na confiança dos contribuintes com a capacidade de o governo utilizar os recursos arrecadados em benefício da efetivação dos comandos constitucionais.

Como defende Luís Roberto Barroso, a frustração reiterada do processo institucional brasileiro está associada à falta de efetividade histórica das Constituições nacionais³⁴⁹. Apesar de triunfos terem sido alcançados sob a égide da Constituição de 1988, diversos descompassos entre o texto constitucional e a realidade do povo brasileiro demonstram que um grave problema institucional está em curso. Para Jack Balkin, constituições democráticas dependem de mais do que obediência à lei: necessitam de instituições que forneçam aos governados a confiança de que o Estado irá exercer o poder à luz do interesse público e da manutenção do respeito à Constituição. Caso contrário, a doença específica do “apodrecimento constitucional” tomará conta do cenário institucional³⁵⁰.

³⁴⁶ WORLD ECONOMIC FORUM. Global Competitiveness Index. *Brazil*. 2016-2017. Disponível em: <http://reports.weforum.org/pdf/gci-2016-2017/WEF_GCI_2016_2017_Profile_BRA.pdf> Acesso em: 13 ago. 2018.

³⁴⁷ ZAK, P. J. The Neurobiology of Trust. *Scientific American*, v. 298, pp. 88-95, 2008.

³⁴⁸ Para um interessante trabalho acerca do tema, cf. TORGLER, B. Can Tax Compliance Research Profit from Biology? *Center for Research in Economics, Management and the Arts*, 2014.

³⁴⁹ BARROSO, L. R. A efetividade das normas constitucionais: por que não uma Constituição para valer? In: O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 95.

³⁵⁰ BALKIN, J. M. Constitutional rot. In: SUNSTEIN, C. *Can it happen here? Authoritarianism in America*. New York: Dey Street Books, 2018.

Griffin defende que um nível adequado de confiança é essencial para manutenção da estabilidade de qualquer ordem constitucional³⁵¹. Como afirmam Bolonha, Almeida e Oliveira, toda a desconfiança deve ser combatida, especialmente pelos efeitos sistêmicos negativos que ela gera³⁵². No contexto da relação Estado-contribuinte, a confiança passa em primeiro lugar pela clara e límpida visualização dos gastos públicos, fator fundamental a qualquer procedimento de informação acerca do funcionamento das instituições democráticas³⁵³. Ambientes institucionais que desprezam a transparência e a responsabilidade ética criam desincentivos ao cumprimento de obrigações fiscais³⁵⁴.

O recente relatório do Fundo Monetário Internacional (FMI) acerca da transparência fiscal no Brasil³⁵⁵ demonstra que, embora existam pontos a serem comemorados, o País não cumpre as metas internacionais para sustentabilidade fiscal a longo prazo, tampouco promove a avaliação independente de suas previsões fiscais e orçamento. Um exemplo claro de falta de transparência, também apontada pelo relatório, é a existência de comandos tributários fragmentados em centenas de milhares de normas, ininteligíveis ao cidadão comum³⁵⁶. Na temática da troca de informações, como visto, é impossível pensar em segurança jurídica.

Além da transparência, um segundo fator que inspira a confiança é a visualização de resultados oriundos da arrecadação de tributos. De acordo com o último

³⁵¹ GRIFFIN, S. M. Broken Trust: Dysfunctional Government and Constitutional Reform. In: TULIS, J. K.; LEVINSON, S. (Ed.). *Constitutional Thinking*. Kansas: University Press of Kansas, 2015.

³⁵² BOLONHA, C.; ALMEIDA, M.; OLIVEIRA, D. M. F. Alternativas democráticas para o problema da baixa confiança na ação governamental. *Revista Questio Iuris*, v. 10, n. 03, pp. 1332 -1348, 2017.

³⁵³ VERMEULE, A. *Mechanisms of Democracy: institutional design writ small*. Oxford: Oxford University Press, 2007, p. 184.

³⁵⁴ Sobre o assunto, cf. KIRCHLER, E. et al. Why pay taxes? a review of tax compliance decisions, international studies program. *Working Paper 07/30*, 2005 diz que “Low transparency and accountability of public institutions Lack of transparency and accountability in the use of public funds contributes to public distrust both with respect to the tax system as well as the government. This, in turn, increases the willingness to evade taxes”.

³⁵⁵ INTERNATIONAL MONETARY FUND. Brazil. Fiscal transparency evaluation. *IMF Country Report n. 17/104*, 2017.

³⁵⁶ Pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) indica que, desde a data da promulgação da Constituição de 1988 até setembro de 2016, haviam sido editadas 5.471.980 (cinco milhões, quatrocentos e setenta e um mil e novecentos e oitenta) normas tributárias Isto representa, em média, 535 normas editadas todos os dias ou 769 normas editadas por dia útil. Os dados da pesquisa estão disponíveis em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>.

levantamento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil é o país com a maior carga tributária da América Latina. Ao mesmo tempo, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) indica que ao relacionarmos o montante fiscal arrecado ao retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida, o Brasil apresenta o pior resultado quando comparado com os trinta países com maior carga tributária do mundo³⁵⁷.

Especificamente no Brasil, o retorno em termos de qualidade de vida apresenta uma peculiaridade em relação a maior parte dos Estados analisado: a questão é de matriz eminentemente constitucional. Isso porque o trunfo da Constituição de 1988 foi a consagração dos direitos fundamentais no ordenamento brasileiro. Nenhum brasileiro, contudo, parece capaz de afirmar que o País superou em plenitude as deficiências crônicas no acesso à educação, à saúde e à vida digna³⁵⁸. Nenhuma sociedade empresária parece crer que o ambiente de negócios esteja livre de problemas estruturais complexos. Em outras palavras, a gestão dos recursos arrecadados não consegue efetivar uma série de comandos constitucionais, o que para o cidadão comum representa uma expectativa frustrada, criando desincentivos econômicos ao cumprimento das obrigações fiscais. Nesse contexto, ao menos no Brasil, o problema da evasão fiscal não pode ignorar a percepção da população quanto à justa materialização dos comandos constitucionais.

³⁵⁷ IBPT. Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade – IRBES. Disponível em: <http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2018

³⁵⁸ Como afirma Luís Roberto Barroso: “Do ponto de vista do avanço do processo civilizatório, também estamos para trás, com índices inaceitáveis de corrupção, deficiências nos serviços públicos em geral – dos quais dependem, sobretudo, os mais pobres – e patamares de violência que se equiparam aos de países em guerra. Por outro lado, o regime de 1988 não foi capaz de conter a crônica voracidade fiscal do Estado brasileiro, um dos mais onerosos do mundo para o cidadão-contribuinte. Sem mencionar que o sistema tributário constitui um cipoal de tributos que se superpõem, cuja complexidade exige a manutenção de estruturas administrativas igualmente custosas.” BARROSO, L. R. *A Constituição Brasileira de 1988: vinte e cinco anos de vida*. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *A Constituição de 1988 na visão dos ministros do Supremo Tribunal Federal*. ed. comemorativa. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2013, p. 226.

CONCLUSÃO

Apesar de longo, o caminho até este desfecho foi proveitoso. A escolha do tema envolvendo a inserção do Brasil no sistema automático de troca de informações mostrou-se atual e pertinente. Como visto, a justificativa histórica para a criação de uma sociedade global de cooperação fiscal é nobre. Há o argumento do combate à lavagem de dinheiro proveniente de delitos de natureza atroz, como o tráfico e a corrupção, e o banimento da evasão criminosa. Em verdade, porém, o impulso verdadeiro para efetiva implementação do modelo adveio das necessidades decorrentes da crise financeira de 2008. Com finanças exauridas, administrações de todo o mundo uniram esforços para colocar em prática um projeto que chegava perto de se tornar centenário. O resultado foi a consecução de um sistema de viés eminentemente fiscalista, que transfere aos ordenamentos domésticos, sem diretrizes objetivas, a proteção dos sujeitos passivos de deveres fiscais.

No Brasil, diversos são os problemas referentes às garantias individuais dos cidadãos no processo de intercâmbio automático de informações. Demonstrou-se que, apesar da ausência de fundamento constitucional, o Fisco sustenta que a eficácia das medidas de cooperação depende da supressão dos direitos de notificação e participação do contribuinte. Ademais, não parecem existir obstáculos à troca de informações com Estados, ou mesmo entes federativos internos, que não garantam o devido sigilo às informações recebidas. A adoção de um mecanismo que, em última análise, consiste na sempre rechaçada “fishing expedition”, deveria acompanhar uma séria discussão acerca do necessário respeito às garantias individuais dos cidadãos.

Por fim, reitera-se que constituições democráticas dependem de mais do que obediência à lei: necessitam de instituições que forneçam aos governados a confiança de que o Estado irá exercer o poder à luz do interesse público e da manutenção do respeito ao texto constitucional. Assim, alertou-se para a necessidade de superação do paradigma do Estado sancionador. Parece não existir na doutrina nacional nenhum trabalho acadêmico que tenha tentado compreender, por meio das ferramentas disponibilizadas pela análise econômica do direito, os desincentivos ao *compliance* fiscal em decorrência da desconfiança social nas instituições. Espera-se que este trabalho tenha sido minimamente premonitório dos desafios vindouros e atue como um instrumento provocador de debate.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, H. *Tratado de direito internacional público*. 3ed, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

AKERLOF, G.; YELLEN, J. The fair wage-effort hypothesis and unemployment. *Quarterly Journal of Economics*, v. 105, pp. 255-283, 1990. Disponível em: <<http://blog.press.princeton.edu/wp-content/uploads/2013/10/camerer-chapter-16.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, pp. 323-338, 1972. Disponível em: <<http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

ALM, J. Tax compliance and administration. In: HILDRETH, W. B.; RICHARDSON, J. A. (Eds.). *Handbook on Taxation*. New York: Marcel Dekker, pp. 741-768, 1999.

ALM, J.; TORGLER, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. Center for research in economics, *Management and the Arts*, 2004. Disponível em: <www.crema-research.ch> Acesso em: 15 jan. 2019.

ALMEIDA, C. O. F.; MOSTAÇO, G. M. Troca de informações fiscais e proteção do contribuinte. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 12, p. 173-207, 2017. Disponível: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/511>> Acesso em: 15 jan. 2019

ALMEIDA, C. O. F.; STEFANO FILHO, M. D. Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará*, v. 37, n. 2, 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6597>> Acesso em: 15 jan. 2019.

AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRES-AUCEJO, E. Towards an international code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho Estado*, Bogotá, n. 40, p. 45-85, 2018. Disponível em: <<https://revistas.uexnado.edu.co/index.php/derest/article/view/5217>> Acesso em: 15 jan. 2019.

ARAÚJO, N. *Direito internacional privado: teoria e prática brasileira*. Porto Alegre: Revolução, 2016.

ASCH, S. E. Opinions and social pressure, *Scientific American*, v. 193, n. 5, pp. 31-35, 1955. Disponível em: <<https://www.lucls.lu.se/wp-content/uploads/2015/02/Asch-1955-Opinions-and-Social-Pressure.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

BAKER, P. PISTONE, P. *General report: cahiers de droit fiscal international*, v. 100b, 2015. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/OPTRGeneral-Report.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

BALKIN, J. M. Constitutional rot. In: SUNSTEIN, C. *Can it happen here? Authoritarianism in America*. New York: Dey Street Books, 2018.

BARROSO, L. R. A Constituição Brasileira de 1988: vinte e cinco anos de vida. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *A Constituição de 1988 na visão dos ministros do Supremo Tribunal Federal*. ed. comemorativa. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2013.

_____. A efetividade das normas constitucionais: por que não uma Constituição para valer? In: *O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>> Acesso em: 15 jan. 2019

BASTOS, F. S. *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*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FGV, 2014. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV_7ef66c6544c2cf6afd3ae98a2d584d81> Acesso em: 15 jan. 2019.

BECERRA, J. R. *Interpretation and application of tax treaties in north america*. Amsterdam: IBFD, 2007.

BECKER, G. Crime and punishment: an economical approach. *Journal of Political Economy*, v. 76, n. 2, 1968, pp. 169-217. Disponível em: <<http://www.observatoriodeseguranca.org/file/s/Gary%20Becker%20-%20Crime%20and%20punishment.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *The economic approach to human behavior*. Chicago: The University of Chicago Press, 1976.

BERGMAN, M. *Tax evasion and the rule of law in Latin America: the political culture of cheating and compliance in Argentina and Chile*. Pennsylvania: Penn State Press, 2010.

EULATE, B. A. M. La cooperation transfrontaliere regionale et locale. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 243, 1993. Disponível em: <<https://www.theses.fr/2014LIMO0025.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019

BESLEY, T.; JENSEN, A.; PERSSON, T. Norms, enforcement, and tax evasion.

Centre For Economic Police Research. Londres, 2015. Disponível em: <http://perseus.iies.su.se/~tpers/papers/Paper140215.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2019

BINENBOJM, G. Monismo e dualismo no Brasil: uma dicotomia afinal irrelevante. *Revista da EMERJ*, v.3, n. 9, pp.180-195, 2000. Disponível em: <<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/73410?mode=full>> Acesso em: 15 jan. 2019.

BIRSKYTE, L. The impact of trust in government on tax paying behavior of nonfarm sole proprietors. *Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza"*, v. 61, n.1, pp. 1-14, 2014. Disponível em: <<https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/aicue.2014.61.issue-1/aicue-2014-0004/aicue-2014-0004.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019

BOLONHA, C.; ALMEIDA, M.; OLIVEIRA, D. M. F. Alternativas democráticas para o problema da baixa confiança na ação governamental. *Revista Questio Iuris*, v. 10, n. 3, pp. 1332 -1348, 2017. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris /article/view/23645/21096>> Acesso em: 15 jan. 2019.

BRAUNER, Y. An international tax regime in crystallization. *Tax Law Review*, v. 56, pp. 259-328, 2003. Disponível em: <<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1009&context=facultypub>> Acesso em: 15 jan. 2019.

BUCISSANO, A. *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*. Bari: Cacucci, 2013.

CANÇADO TRINDADE, A. A. Memorial em prol de uma nova mentalidade quanto à proteção dos direitos humanos nos planos internacional e nacional. In: MELLO, C. A.; TORRES, R. L. *Arquivos de Direitos Humanos I*. Rio de Janeiro: Renovar; 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, A. S. C.; CARVALHO JÚNIOR, H. Troca de Informações entre autoridades fiscais. O art. 26 e os acordos de bitributação. In: PANZARINI FILHO, C. et al (Coord.). *Estudos avançados de Direito Tributário*. São Paulo: Elsevier, 2012.

CARVALHO, P. B. *Curso De Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHAYES, A.; CHAYES, A. H. *The new sovereignty: compliance with international regulatory agreements*. Cambridge: Harvard University Press, 1995.

CHRISTIAN, A. et al. Taxation as a Global Socio-Legal Phenomenon. *Journal of International and Comparative Law*, v. 14, pp. 3030, 2008. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1454&context=lsfp>> Acesso em: 15 jan. 2019.

CLEMENTE, F.; LIRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. *Revista de Estudos Econômicos*, v. 47, n. 3, p. 487-507, 2017. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612017000300487&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 15 jan. 2019.

COCKFIELD, A. J. Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights. *University of British Columbia Law Review*, v. 42, pp. 420-471, 2010. Disponível em: <<http://www.allard.ubc.ca/sites/www.allard.ubc.ca/files/uploads/ncbl/events/2007%20-%202008/cockfield.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

COELHO, S. C. N. Tratados internacionais em matéria tributária: perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 59, pp. 180-194, 1993. Disponível em: <<https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/article/.../6970>> Acesso em: 15 jan. 2019.

COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CORRALES, M. Right to know v. the secrecy law in Japan: striking the right balance. *Journal of Japanese Law*, v. 19, n. 38, pp. 189-200, 2014. Disponível em: <<https://www.zjapanr.de/index.php/zjapanr/article/view/413/435>> Acesso em: 15 jan. 2019.

DALLARI, P. B. A. *Constituição e tratados internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DEAN, S. A. The incomplete global market for tax information. *Boston College Law Review*, v. 49, n. 3, pp. 605-672, 2008. Disponível em: <https://www.bc.edu/content/dam/files/schools/law/bclawreview/pdf/49_3/01_dean_web.pdf> Acesso em: 15 jan. 2019.

DEBELVA, F. DIEPVENS, N. Exchange of information an analysis of the scope of article 26 OECD model and its requirements in search for an efficient but balanced procedure. *Intertax*, v. 44, n. 4, p. 298-306, 2016. Disponível em: <<https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2016022>> Acesso em: 15 jan. 2019.

DEBELVA, F. MOSQUERA, I. Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions. *Intertax*, v. 5, pp. 362-381, 2017. Disponível em: <<https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2017029>> Acesso em: 15 jan. 2019.

DERZI, M. A. M. *Notas de atualização ao Direito Tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DEVOS, K. *Factors Influencing individual taxpayer compliance behaviour*. Heidelberg: Springer, 2014.

DIHN, N. Q.; DAILLIER, P.; PELLET, A. *Direito Internacional público*. 2. ed. Trad. Vítor Marques Coelho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

DOURADO, A. P. Exchange of information and validity of global standards in tax law: abstractionism and expressionism or where the truth lies. *EURSCAS*, 2013. Disponível em: <<http://cadmus.eui.eu/handle/1814/26059>> Acesso em: 15 jan. 2019.

EDEN, L.; KUDRLE, R. T. Tax havens: renegade states in the international tax regime? *Law & Policy*, v. 27, n. 1, pp. 100-127, 2005. Disponível em: <<https://experts.umn.edu/en/publications/tax-havens-renegade-states-in-the-international-tax-regime>> Acesso em: 15 jan. 2019.

EINAUDI, L. La coopération internationale en matière fiscale. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 25, 1928. Disponível em: <https://brill.com/view/title/10045?qt-qt_product_details=2> Acesso em: 15 jan. 2019.

EZQUERRO, T. C. Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias. *Revista de la Facultad de Derecho PUC-SP*, n. 72, pp. 11-29, 2014. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4904846.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

FERRAZ JÚNIOR., T. S. *Introdução ao Estudo do Direito*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FERREIRA, W. Questões de direito constitucional. *Revista da Faculdade de Direito USP*, v. 31, n. 4, p. 533-564, 1935. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/issue/view/5348>> Acesso em: 15 jan. 2019.

FINANCIAL TIMES. Leaders see end to banking secrecy. *Financial Times Online*. 2 abr. 2009. Disponível em: <https://www.ft.com/content/da9fde14-1fb6-11de-a1df-00144feabdc0>. Acesso em: 07 jun 2018.

FISCHER-LESCANO, A. *Globalverfassung: die Geltungsbegründung der Menschenrechte*. Colônia: Velbrueck, 2004.

FLORY, M. Souveraineté des Etats et coopération pour le développement. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 141, 1974. Disponível em: <<https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k61299620.texte.langPT>> Acesso em: 15 jan. 2019.

FRANCO, A. A. M. *Teoria da Constituição: as Constituições do Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FREY, B. S. *Not just for the money: an economic theory of personal motivation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 1997.

GABAS, J. J.; HUGON, P. Les biens publics mondiaux et la coopération internationale, *L'Économie politique*, v. 12, n. 4, 2001, pp. 19-31 Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/251048716_Les_biens_publics_mondiaux_et_la_cooperation_internationale> Acesso em: 15 jan. 2019.

GABSCH, R. A. *Aprovação de tratados internacionais pelo Brasil: possíveis opções para acelerar o seu processo*. Brasília: FUNAG, 2010

GADŽO, S.; KLEMENČIĆ, I. Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard. *Public Sector Economics*, v. 41, n. 2, pp. 207-226, 2017. Disponível em <<https://doi.org/10.3326/pse.41.2.3>> Acesso em: 15 jan. 2019.

GANGL, K.; HOFMANN, E.; KIRCHLER, E. Tax authorities' interaction with taxpayers: a conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*, v. 37, pp. 13-23, 2015. Disponível em: <<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4381354/>> Acesso em: 15 jan. 2019.

GEERS, T. S. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2009.

GILBERT, D. Thinking Lightly About Others: Automatic Components of the Social Inference Process. In: ULEMAN, J. S.; BARGH, J. (Eds.). *Unintended Thought*. New Jersey: Prentice-Hall, 1989.

GONZÁLEZ, S. M. The automatic exchange of tax information and the protection of personal data in the European Union: reflections on the latest jurisprudential and normative advances. *EC Tax Review*, v. 3, n. 1, 2016. Disponível em: <<https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2016015>> Acesso em: 15 jan. 2019.

GOTTLIEB, D. Tax evasion and the prisoner's dilemma. *Mathematical Social Sciences*, v. 10, 1985. <https://www.researchgate.net/.../4904392_Tax_evasion_and_the_Prisoner's_Dilemma> Acesso em: 15 J

GRAETZ, M.; REINGANUM, J.; WILDE, L. The tax compliance game: towards an interactive theory of law enforcement. *Journal of Law, Economics and Organization*, v. 2, n. 1, pp. 1-32, 1986. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/764914>> Acesso em: 15 jan. 2019.

GRECO, M. A. Troca de informações fiscais. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (Coord.). *Sigilo bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GRIFFIN, S. M. Broken Trust: Dysfunctional Government and Constitutional Reform. In: TULIS, J. K.; LEVINSON, S. (Ed.). *Constitutional Thinking*. Kansas: University Press of Kansas, 2015.

GRINBERG, I. *Beyond FATCA: an evolutionary moment for the international tax system*. Georgetown University Law Center, 2012 (draft) Disponível em: <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1162&context=fwps_papers> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. The battle over taxing offshore accounts. *UCLA Law Review*, v. 204, pp. 306-383, 2012.

GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

GUGGENHEIM, P. Contribution a l'histoire des sources du droit des gens. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 94, 1958. Disponível em: <https://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/contribution-a-lhistoire-des-sources-du-droit-des-gens-volume-094-ej.9789028613126.001_084> Acesso em: 15 jan. 2019.

HARDIN, G. The tragedy of the commons. *Science*, v. 162, n. 3859, pp. 1243-1248, 1968. Disponível em: <<http://science.sciencemag.org/content/sci/162/3859/1243.full.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

HARDIN, R. Trust in government. In: BRAITHWAITE, V., LEVI, M. (Eds.), *Trust and Governance*. New York: Russell Sage Foundation, 1998.

HARRIS, P. OLIVER, D. *International Commercial Tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Brazil. Fiscal transparency evaluation. *IMF Country Report n. 17/104*, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/Relat%C3%B3rio+de+transpar%C3%A2ncia+-+Portugu%C3%AAs/39be20dd-3846-4f8b-9dd4-429a207b8b68>> Acesso em: 15 jan. 2019.

JOLLS, C.; SUNSTEIN, C.; THALER, R. A behavioral approach to law and economics. *Stanford Law Review*, v. 50, 1998. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12172&context=journal_articles> Acesso em: 15 jan. 2019.

KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A. Choices, values, and frames. *American Psychologist*, v. 39, p. 341-395, 1984. Disponível em: <<http://web.missouri.edu/~segerti/capstone/choicesvalues.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

KANDORI, M. Social norms and community enforcement. *Review of Economic Studies*, v. 59, pp. 63-80, 1992. Disponível em: <https://econpapers.repec.org/article/ouprestud/v_3a59_3ay_3a1992_3ai_3a1_3ap_3a63-80..htm> Acesso em: 15 jan. 2019.

KELSEN, H. Les rapports de système entre droit interne et le droit international public. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 14, 1926. Disponível em: <https://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/les-rapports-de-systeme-entre-le-droit-interne-et-le-droit-international-public-volume-014-ej.9789028605121.227_331> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Princípios do Direito Internacional*. Trad. Gilmar Bedin e Ulrich Dressel. Ijuí: Unijuí, 2010.

_____. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KERZNER, D. S.; CHODIKOFF, D. W. *International tax evasion in the global information age*. Suíça: Springer, 2016.

KIRCHLER, E. et al. Why pay taxes? a review of tax compliance decisions, international studies program. *Working Paper 07/30*, 2015. Disponível em: <http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0730.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2018.

KOTLIKOFF, L. J.; TORSTEN, P.; SVENSSON, L. E. O. Social contracts as assets: a possible solution to the time – consistency problem. *American Economic Review*, v. 78, pp. 662-677, 1988. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/1811166>> Acesso em: 15 jan. 2019.

LEVI, M.; STOKER, L. Political trust and trustworthiness. *Annual Review of Political Science*, v. 3, pp.475-507, 2000.

LIGA DAS NAÇÕES. Double imposition et evasion fiscal. extrait du rapport du comité financier au conseil de la société des nation. *Questions Économiques et Financières*, v. 368, n. 115, 1925. Disponível em: <https://biblio-archiv.unog.ch/suchinfo.aspx>. Acesso em 08 out. 2018.

_____. Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico. Commentaire et Texte. *Questions Économiques et Financières*, v. 88. n. 88, 1946. Disponível em: <https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-88-M-88-1946-II-A_FR.pdf> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. Technical Experts to the Economic and Financial Committee. Double Taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee. *Document F*, v. 212, 1925. Disponível em: <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-2.xml>. Acesso em 07 out. 018.

MACEDO, P. E. B. de M.; PONTES, J. R. R. de. *Hans Kelsen e a Prevalência do Direito Internacional: um lugar para a Grundnorm*. In: DANNER, F.; DAGIOS, M.; NIENOV, C. O. M.; BARBA, C. H. (Orgs.). *Governo, cultura e desenvolvimento: reflexões desde a Amazônia*. Porto Alegre: Editora Fi, 2015. 283 p.

MACHADO, H. de B. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACIEL, T. O. *Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MALERBI, D. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARINO, G. General Report. In: MARINO, G. (Org.). *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*. Amsterdã: IBFD, 2015.

MASTELLONE, P. Exchange of information vs. taxpayers' rights protection: the evident imbalance impedes to achieve a "fair" international tax environment. In: *Rivista della Guardia di Finanza*, n.1, v. 1, 2017. Disponível em: <http://www.academia.edu/35331354/P._Mastellone_Exchange_of_information_vs._taxpayers_rights_protection_the_evident_imbalance_impedes_to_achieve_a_fair_international_tax_environment_in_Journal_of_International_Tax_Trust_and_Corporate_Planning_vol._24_n._1_2017_pp._77-99_ISSN_2049-789X> Acesso em: 15 jan. 2019.

MCGILL, R. K. *US withholding tax: practical implications of QI and FATCA*. Londres: Macmillan, 2013

MEDEIROS, A. P. C. As Operações com o FMI e a Competência Privativa do Senado Federal. In: MAZZUOLI, V. de O. (Org.). *O Brasil e os Acordos Econômicos Internacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEDEIROS, A. P. C. Poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados a luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro. 1995. 397 f. (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995. Disponível em: <http://bdpi.usp.br/single.php?_id=000742244&locale=en_US> Acesso em: 15 jan. 2019.

MELLO, C. D. A. *Direito constitucional internacional: uma introdução*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

MOROSINI, F. Globalização e Direito: além da metodologia tradicional dos estudos jurídicos comparados e um exemplo do Direito Internacional Privado. *Revista de Informação Legislativa*, v. 43, n. 172, p. 119-133, 2006. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/93265>> Acesso em: 15 jan. 2019.

MOSQUERA VALDERRAMA, I. Legitimacy and the making of international tax law: the challenges of multilateralism. *World Tax Journal*, v.7, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2015_03_int_3.html> Acesso em: 15 jan. 2019.

NEUMANN, J. V. MORGENSTERN, O. *Theory of Games and economic behavior*. New Jersey: Princeton University Press, 1947.

OBERSON, X. *International exchange of information in tax matters*. Cheltenham: Edward Elgar, 2015.

_____. _____. 2. ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2018.

OCDE. Automatic exchange of financial account information. *Background information brief*. Paris: OECD Publishing, s/d. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2018.

_____. *Model tax convention on income and capital 2014*. Full version. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en:P. I-2>> Acesso em: 12 jun. 2018.

_____. *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: < <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Promoting transparency and exchange of information for tax purposes*. Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*. 2. ed. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Implementation of the Standard in Practice*. In: *Anais...* Brazil, 2018. Paris: OCDE, 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Tax information exchange between OECD member countries: a survey of current practices*. Paris: OECD, 1994. Disponível em: <<https://searchworks.stanford.edu/view/2859692>> Acesso em: 15 jan. 2019.

PANAYI, C. Current trends on automatic exchange of information. *SMU School of Accountancy Working Paper Series*, pp. 1-38, 2015. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2692057> Acesso em: 15 jan. 2019.

PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINTO, G. M. A. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o Direito interno no Brasil. *Rev. Direito FGV*, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-163, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1808-24322008000100007&lng=pt&nrm=is> Acesso em: 15 jan. 2019.

PONTES, H. C. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PONTES, H. C. A tributação dos lucros do exterior e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: PIRES, A. R.; TÔRRES, H. T. (Org.). *Princípios de Direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

POSNER, E. Law and social norms: the case of tax compliance. *Virginia Law Review*, v. 86, pp. 1781-1819, 2000. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2782&context=journal_articles> Acesso em: 15 jan. 2019.

RANGEL, V. M. Os conflitos entre o direito interno e os tratados internacionais. *Revista da Faculdade de Direito USP*, São Paulo, v. 62, n. 2, p. 81-134, 1966. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66517/69127>> Acesso em: 15 jan. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2016*. Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>> Acesso em 22 mar. 2018.

REZEK, J. F. Jurisprudência do Supremo Tribunal e direito tributário: conferências e debates. *Revista de Direito Tributário*, v. 10, n. 37, p. 109-140, 1986. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=bibliotecaConsultaProdutoBibliotec aPastaMinistro&pagina=FranciscoRezekArtigosRevistas>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Direito Internacional público: curso elementar*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

RIBEIRO, M. R. S. Princípio da cooperação no Direito Internacional. In: TORRES, R. L.; GALDINO, F.; KATAOKA, E. T. *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

ROCHA, S. A. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayers' rights. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, p. 502-516, 2016.

_____. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013a.

_____. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013b.

_____. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROSENBLOOM, H. D. International tax arbitrage and the “international tax system”. *Tax Law Review*, v. 53, pp. 137-166, 1999-2000. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=222451> Acesso em: 15 jan. 2019.

RUIZ, M. A. G. *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*. Haia: Kluwer International, 2003.

SCHOLZ, J. T.; LUBELL, M. Trust and taxpaying: Testing the heuristic approach to collective action. *American Journal of Political Science*, v. 42, pp. 398-417, 1998.

Disponível em: <<https://jmie.pure.elsevier.com/en/publications/trust-and-taxpaying-testing-the-heuristic-approach-to-collective->> Acesso em: 15 jan. 2019.

SCHOUERI, L. E. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Acordos de bitributação e lei interna: investimentos na Ilha da Madeira - efeitos da Lei nº 9.249/95. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17, fev. 1997, p. 99 e 100. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/tratados-internacionais-contr-a-bitributacao-prestacao-de-servicos-sem-transferencia-de-tecnologia/>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: DE SANTI, E. M. D. et al. (Coords.) *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

SCHOUERI, L. E. et al. The rule of law and the effective protection of taxpayers rights in developing countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, n. 10, 2017. <Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3034360>> Acesso em: 12 maio 2018.

SEEMAN, E. Exchange of Information under International Tax Conventions. *The International Lawyer*, v. 17, n. 2, pp. 333-344, 1983. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40705427>> Acesso em: 15 jan. 2019.

SELIGMAN, E. R. A. La double imposition et la coopération fiscale internationale. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 20, 1927. Disponível em: <<https://journals.openedition.org/ethiquepublique/1707>> Acesso em: 15 jan. 2019.

SLAUGHTER, A-M. *A new world order*. New Jersey: Princeton University Press, 2005.

SMITH, K. W. Reciprocity and fairness: positive incentives for tax compliance. In: SLEMROD, J. (Ed.), *Why People Pay Taxes? Tax compliance and enforcement*. Ann Arbor: University of Michigan Press, pp. 223-258.

SMITH, K. W; STALANS, L. J. Encouraging tax compliance with positive incentives: a conceptual framework and research directions. *Law and Society Review*, v. 13, pp. 35-53, 1991. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9930.1991.tb00056.x>> Acesso em: 15 jan. 2019.

SPIEGEL. Massive tax evasion scandal in Germany. The Liechtenstein connection. 16 fev. 2008. *Spiegel Online*. Disponível em: <<http://www.spiegel.de/international/business/massive-tax-evasion-scandal-in-germany-the-liechtenstein-connection-a-535768.html>> Acesso em: 12 fev. 2018.

STEWART, M. Global tax information networks: legitimacy in a global administrative state. In: BRAUNER, Y. STEWART, M. (EDs.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar, 2013.

THE GUARDIAN. Tax scandal leaves Swiss giant reeling. 29 jun. 2008. *The Guardian Online*. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/business/2008/jun/29/ubs.banking>> Acesso em: 03 set. 2018.

THIRLWAY, H. Concepts, principles, rules and analogies: international and municipal legal reasoning. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 294, 2002. Disponível em: <https://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/*-ej.9789041118561.265_405> Acesso em: 15 jan. 2019.

TIBURCIO, C. A EC 45 e temas de Direito Internacional. In: WAMBIER, T. A. A. et al. (Coord.). *Reforma do Judiciário: primeiras reflexões sobre a emenda constitucional nº. 45/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 126.

TORGLER, B. To evade taxes or not to evade: that is the question. *Journal of Socio-Economics*, v. 32, 283-302, p. 300. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1053535703000404>> Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. Can tax compliance research profit from biology? *Center for Research in Economics, Management and the Arts*, 2014. Disponível em: <http://m.crema-research.ch/papers/2014-08.pdf>. Acesso em 22 mar. 2018.

_____. *Tax morale and tax compliance: a theoretical and empirical analysis*. Cheltenham: Edward Elgar, 2007.

TÔRRES, H. T. Programa de Regularização de Ativos Lícitos no Exterior e Direitos à Proteção da Propriedade Privada. In: PAULA JUNIOR, A.; SALUSSE, E. P.; ESTELLITA, H. (Coords.). *Regime especial de regularização cambial e tributária: aspectos práticos*. São Paulo: Noeses, 2016.

TÔRRES, H. T. *Pluritributação Internacional sobre as Rendias de Empresas*, 2001.

_____. *O Beps em debate no 71º Congresso da International Fiscal Association (IFA)*. Reportagem. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-30/consultor-tributario-beeps-debate-71-congresso-ifa>> Acesso em: 15 jan. 2018.

TRIEPEL, C. H. Les rapports de système entre droit interne et le droit international public. *Recueil de Cours de L'Académie de Droit International*, v. 1, 1923. Disponível em: <https://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/les-rapports-de-systeme-entre-le-droit-interne-et-le-droit-international-public-volume-014-ej.9789028605121.227_331> Acesso em: 15 jan. 2019.

TSHUMA, L. Hierarchies and government versus networks and governance: competing regulatory paradigms in global economic regulation. *Law, Social Justice and Global Development*, v. 9, pp. 115-142, 2000. Disponível em: <https://warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/lgd/2000_1/tshuma/> Acesso em: 15 jan. 2019.

URINOV, V. Tax amnesties as a transitional bridge to automatic exchange of information. *Bulletin for International Taxation*, v. 69, n. 03. Amsterdã: IBFD, 2015. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2561777> Acesso em: 15 jan. 2019.

VELLOSO, C. M. da S. Os tratados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Informação Legislativa*, n. 162, pp. 35-46, 2004. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/946>> Acesso em: 15 jan. 2019.

VERMEULE, A. *Mechanisms of democracy: institutional design writ small*. Oxford: Oxford University Press, 2007.

VOGEL, K. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Berkeley Journal of International Law*, v. 4, n. 1, pp. 1-85, 1986. Disponível em: <<https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>> Acesso em: 15 jan. 2019.

WEFFE, C. The right to be informed: the parallel between criminal law and tax law, with special emphasis on cross-border situations. *World Tax Journal*, v. 9, n. 3, 2017. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/IBFD-Products/World-Tax-Journal-All-Articles>> Acesso em: 15 jan. 2019.

WHITTAKER, D. R. An examination of the OECD. and UN Model tax treaties: history, provisions and application to U.S. foreign policy. *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation*, v. 8, n. 1, pp. 39-60, 1982. Disponível em: <<https://scholarship.law.unc.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1199&context=ncilj>> Acesso em: 15 jan. 2019.

WORLD ECONOMIC FORUM. *Global competitiveness index*. Brazil. 2016-2017. Disponível em: <http://reports.weforum.org/pdf/gci-2016-2017/WEF_GCI_2016_2017_Profile_BRA.pdf> Acesso em: 15 jan. 2019.

XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. _____. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

XAVIER, A.; XAVIER, H. A. L. Tratados: superioridade hierárquica em relação à lei face à Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário*, n. 66, pp. 30-48, 1996. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/i6ho76h6/9P2Ns0NTk9Jm4uzj.pdf>> Acesso em: 15 jan. 2019.

YITZHAKI, S. A note on income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v.3, p. 201-202, 1974. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/284054155_A_note_on_income_tax_evasion> Acesso em: 15 jan. 2019.

ZAK, P. J. The neurobiology of trust. *Scientific American*, v. 298, pp. 88-95, 2008.
Disponível em: <<https://www.scientificamerican.com/article/the-neurobiology-of-trust/>> Acesso em: 15 jan. 2019.