Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Aline Della Vittoria

Cooperação Administrativa para a Cobrança Extraterritorial de Tributos: uma Demanda do Estado Fiscal

Rio de Janeiro

2019

Aline Della Vittoria

Cooperação administrativa para a cobrança extraterritorial de tributos: uma demanda do Estado Fiscal

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade do Estado do Rio de Janeiro como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientadora: Carmen Beatriz de Lemos Tiburcio Rodrigues

Coorientador: Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro
2019

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

V845 Vittoria, Aline Della.

Cooperação administrativa para a cobrança extraterritorial de tributos: uma demanda do Estado fiscal / Aline Della Vittoria. - 2019.
249f.

Orientador: Prof. Dr. Carmen Beatriz de Lemos Tiburcio.
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Tributos – Teses. 3.Cooperação – Teses. I.Tiburcio, Carmen Beatriz de Lemos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

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

Aline Della Vittoria

Cooperação administrativa para a cobrança extraterritorial de tributos: uma demanda do Estado Fiscal

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade do Estado do Rio de Janeiro como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 30 de outubro 2019.
Banca examinadora:

_____
Profª Drª Carmen Beatriz de Lemos Tiburcio
Faculdade de Direito - UERJ

_____
Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes
Faculdade de Direito - UERJ

_____
Prof. Dr. Victor Borges Polizelli
Instituto Brasileiro de Direito Tributário

Rio de Janeiro
2019

Dedicatória

Ao sentido da vida: Alex, Amanda e João Pedro.

Agradecimentos

A Deus;

Aos meus pais Lázara e João (*in memoriam*), por terem me ensinado a ter fé, persistência e resiliência;

Aos meus sogros Aurenice e Joel, pelo apoio e cuidado com as crianças, sem os quais não seria possível atingir esse objetivo;

A todos os amigos com quem pude contar nos diversos momentos de necessidade;

Aos meus amores Amanda e João Pedro, que tiveram, com muito sacrifício, de competir pelo tempo da mamãe com as infindáveis horas de leitura e dedicação quase diária à pesquisa e ao trabalho durante os últimos anos;

Ao Alex, pelo companheirismo, encorajamento e trocas constantes;

Aos professores Carmen Lemos Tiburcio e Marcus Lívio Gomes, pelo apoio na pesquisa bibliográfica, conselhos na elaboração do trabalho e também por servirem de modelo e fonte de inspiração.

“A cooperação é a convicção plena de que ninguém pode chegar à meta se não chegarem todos”.

Virginia Burden

“[...] à medida que a cooperação entre povos se desenvolve eles podem vir a preocupar-se uns com os outros, e a afinidade entre eles reforça-se. Já não são, deste modo, exclusivamente movidos pelo interesse próprio, mas por um interesse mútuo pelo modo de vida e cultura de cada um, e ficam dispostos a fazer sacrifícios uns pelos outros. Este cuidado mútuo é o resultado dos seus esforços cooperativos frutuosos e experiências comuns durante um período de tempo considerável”.

John Rawls (A Lei dos Povos)

RESUMO

VITTORIA. Aline Della. **Cooperação Administrativa para a Cobrança Extraterritorial de Tributos:** uma Demanda do Estado Fiscal. 2019. 249f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A ambivalência e insegurança geradas pela sociedade de risco implica afirmar que os perigos deixaram de ser um assunto de direito interno dos Estados, os quais são incapazes de combater sozinhos ameaças de alcance transnacional. Constituem ameaças à sustentabilidade do Estado Fiscal, que depende precipuamente da receita advinda do pagamento de tributo para se manter, as diversas práticas envidadas pelos contribuintes com o propósito de evitar o pagamento de tributos. Contribui para o recrudescimento de tais práticas e, consequentemente, das perdas fiscais, o ambiente de opacidade financeira propiciado por jurisdições de regime fiscal privilegiado asseguradoras do segredo bancário. As medidas unilaterais de contenção da perda de arrecadação fiscal gerada pela *tax noncompliance* e falta de transparência global restaram infrutíferas, já que a internacionalização das relações jurídicas e financeiras passou a demandar que o Estado ampliasse o alcance de sua atuação para além dos seus lindes territoriais. A preocupação com a transparência fiscal internacional e necessidade de adoção de medidas cooperativas recrudesceu nas últimas décadas, levando a OCDE a envidar diversas iniciativas nessa seara. Uma delas, adotada em conjunto com o Conselho da Europa, foi a alteração, em 2010, da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, a fim de possibilitar que todos os países não membros também pudessem a aderir ao instrumento, considerado o mais abrangente em matéria de cooperação administrativa fiscal. Embora o Brasil tenha ratificado referido instrumento em 2016, ainda existem desafios à efetivação da expropriação, no exterior, de bens e direitos de devedores cujo crédito tenha sido constituído no Brasil. A formulação de três reservas por ocasião do Decreto de promulgação, em agosto de 2016, limitou de forma exacerbada o objeto da Convenção, prejudicando sua finalidade, consistente no combate à elisão e evasão fiscais. Diversos outros Estados Partes também formularam extensas reservas, o que acaba por tolher a afetividade de tão importante instrumento. O desejo de avançar em direção a uma sociedade mais equilibrada e justa depende do enfrentamento da questão da opacidade financeira e dos males causados pela falta de transparência fiscal, sendo absolutamente necessária a remoção de todos os obstáculos que comprometem a efetividade e inviabilizam a consecução da finalidade de tão importante instrumento de cooperação.

Palavras-chave: Internacional. Tributário. Cooperação. Cobrança. Tributos.

ABSTRACT

VITTORIA. Aline Della. **Administrative Cooperation for Extraterritorial Tax Collection:** a Fiscal State Demand. 2019. 249f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The ambivalence and insecurity generated by the risk society implies that dangers are no longer a matter of domestic law for states, which are unable to combat threats of transnational scope alone. Threats to the sustainability of the Fiscal State, which depend heavily on revenue from tax payments to maintain, constitute the various practices undertaken by taxpayers with the purpose of avoiding the payment of taxes. It contributes to the resurgence of such practices and, consequently, of tax losses, the environment of financial opacity provided by privileged tax regime jurisdictions that ensure banking secrecy. Unilateral measures to curb the loss of tax revenue generated by tax noncompliance and lack of global transparency remained fruitless, as the internationalization of legal and financial relations began to require the state to expand its scope beyond its beautiful territories. Concern about international fiscal transparency and the need for cooperative measures has increased in recent decades, leading the OECD to undertake several initiatives in this area. One of them, adopted jointly with the Council of Europe, was the amendment in 2010 of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters to enable all non-member countries to accede to the instrument, which is considered the most comprehensive. administrative tax cooperation. Although Brazil ratified this instrument in 2016, there are still challenges in effecting the expropriation, abroad, of assets and rights of debtors whose credit was established in Brazil. The formulation of three reservations at the time of the promulgation decree in August 2016 exacerbated the object of the Convention, undermining its purpose, which is to combat tax evasion and avoidance. Several other signatory countries have also made extensive reservations, which ultimately detract from the affection of such an important instrument. The desire to move towards a more balanced and just society depends on addressing the issue of financial opacity and the ills caused by the lack of fiscal transparency, and it is absolutely necessary to remove all obstacles that compromise effectiveness and make it possible to achieve the purpose of such an important instrument of cooperation.

Keywords:International. Taxation. Cooperation. Collection. Taxes.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AEOI	Automatic Exchange of Financial Information
ART	Artigo
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIS	Bank for International Settlements
CARICOM	Caribbean Community
CbC	Country-by-Country
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CF	Constituição Federal
CIJ	Corte Internacional de Justiça
CoE	Conselho da Europa
CRS	Common Reporting Standard
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVDT	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DRC	Directive Concerning Mutual Assistance for the Recovery of Claims
DRCI	Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional
DTC	Double Tax Convention
EMN	Empresas Multinacionais
EOIR	Exchange of Information on Request
EU	European Union
FMI	Fundo Monetário Internacional
ICAP	International Compliance Assurance Programme Pilot
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
JITSIC	Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration
LEF	Lei de Execuções Fiscais
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement

MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (the Multilateral Instrument)
MNE	Multinational Enterprise
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECE	Organização Europeia de Cooperação Econômica
ONG	Organização Não-Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
PATA	Pacific Association of Tax Administrators
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS/PASEP	Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RFB	Receita Federal do Brasil
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TJN	Tax Justice Network
UE	União Europeia
VAT	Value-Added Tax
V.G.	Verbi Gratia

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	**CRISE DO ESTADO FISCAL**	25
1.1	**Modelos de Financiamento do Estado: da Antiguidade à Pós-Modernidade**	25
1.2	**Estado da Sociedade de Risco e Crise da Justificação Moral do Tributo**	32
1.3.	**Crise Financeira de 2008 e a crescente preocupação global com a *tax noncompliance***	39
1.4	**Desdobramentos do Escândalo Panama Papers**	43
1.5	**Ameaças à Sustentabilidade Financeira dos Estado**	49
1.5.1	*Tax noncompliance*	55
1.5.1.1	Delimitação dos Conceitos de Evasão e de Elisão para Fins do Presente Estudo	56
1.5.2	Opacidade Financeira	65
1.5.3	*Tax Noncompliance* e Opacidade Financeira Global Enquanto Problemáticas de Governança Global	69
1.6	**O papel da OCDE e a Alegada Falta de Legitimidade**	73
1.7.	**Principais Esforços da OCDE diante do Cenário de Crise Fiscal**	78
1.7.1	*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*	84
1.7.2	O Plano de Ação BEPS, de iniciativa da OCDE / G20 e a *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI)*	87
1.7.3	OECD *International Compliance Assurance Programme (ICAP*)	92
1.7.4	Protocolo de Emenda à Convenção CoE / OCDE	93
1.8	**Outras Possíveis Alternativas à Falta de Transparência e de Conformidade Fiscal**	94
1.9	**Cooperação Internacional em Matéria Tributária: Demanda do Estado Fiscal**	98
2	**ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL**	101
2.1	**Introdução**	101
2.2	**Desenvolvimento Histórico da Assistência Mútua Administrativa na**	

Cobrança de Tributos…….....…….....104
2.2.1 Convenção do Benelux, de 05 de setembro de 1952.....107
2.2.2 Convenção do Benelux, de 25 de maio de 1964.....109
2.2.3 Convenção Multilateral Nórdica sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (Convenção Nórdica), de 09 de novembro de 1972.....111
2.2.4 Diretivas do Conselho da Comunidade Econômica Europeia.....112
2.3 ***Public Law Taboo, Revenue Rule*** **e a Flexibilização do Conceito de Soberania**…….....……..….....113
2.4 **Fontes Normativas da Assistência Mútua Administrativa**…….....125
2.4.1 Costumes Internacionais.....125
2.4.2 Princípios Concernentes à Assistência na Recuperação de Tributos.....126
2.4.2.1 Princípio da Transparência…….....129
2.4.2.2 Princípio da Boa-Fé…….....130
2.4.2.3 Princípio da Cooperação Internacional…….....131
2.4.3 Convenções Internacionais.....135
2.5 **Assistência Mútua Administrativa na Cobrança de Tributos no Modelo de Tratado da OCDE (Art. 27 da Convenção Modelo da OCDE Relativa a Impostos sobre a Renda e o Capital)**……...…….....137
2.5.1 Modelo de Convenção da OCDE.....137
2.5.1.1 Breve histórico…….....137
2.5.1.2 Título, Preâmbulo e Comentários.....139
2.5.1.3 Recomendação da Celebração de uma Convenção Multilateral em Matéria Tributária.....141
2.5.1.4 Disposições Especiais: Artigos 26 e 27 do Modelo de Convenção da OCDE.....142
2.6 **Assistência na Recuperação de Tributos no Âmbito da União Europeia**.....147
2.6.1 Diretiva 2010/24/EU do Conselho, de 16 de março de 2010 (*Directive Concerning Mutual Assistance for The Recovery of Claims - DRC)*.....148
3 **CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL (CONVENÇÃO CoE / OCDE)**.....151
3.1 **Introdução**.....151
3.2 **Convenção CoE/ OCDE e sua Importância enquanto Abrangente Instrumento Multilateral em Matéria de Cooperação Fiscal**.....154

3.3 **Cooperação Fiscal e Necessidade do Estabelecimento de um Instrumento Multilateral**....158
3.3.1 Escopo e Tributos Abrangidos pela Convenção CoE / OCDE....158
3.4 **Pessoas abrangidas pela Convenção**....160
3.5 **Formas de Assistência**....161
3.5.1 Troca de Informações....161
3.5.1.1 Troca de Informações a Pedido (Art. 5º)....163
3.5.1.2 Troca Automática de Informações (Art. 6º)....164
3.5.1.3 Troca Espontânea de Informações (Art. 7º)....166
3.5.1.4 Verificações Fiscais Simultâneas (Art. 8º)....166
3.5.1.5 Verificações Fiscais no Estrangeiro (Art. 9º)....167
3.5.2 Notificação de Documentos....169
3.5.3 Assistência na recuperação e Medidas Cautelares....171
3.5.3.1 Sujeição Passiva....173
3.5.3.2 Procedimento e Documentação....174
3.5.3.3 Prazos....179
3.5.3.4 Privilégios e Possibilidade de Pagamento Diferido....180
3.6 **Limites**....180
3.7 **Proteção aos Direitos Fundamentais dos Contribuintes**....184
3.7.1 Direito à Intimidade e à Privacidade....186
3.7.2 Regra da Confidencialidade....188
3.7.3 Direitos Procedimentais....192
3.8.1 Reservas Formuladas pelo Brasil (Art. 1º, do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016)....197
3.8.2 Reservas Formuladas pelos Demais Estados Partes e Risco de Inefetividade da Convenção....200
3.8.3 Confronto entre os Comentários à Convenção e as Reservas Formuladas....205
3.8.4 Limitação à Formulação de Reservas ante o Disposto no Art. 19, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados....208

3.8.5 Determinação do Objeto e Finalidade da Convenção CoE / OCDE.....213
3.8.6 Consequências da Formulação Indiscriminada de Conjunto de Reservas que atentam contra o Objeto e Finalidade da Convenção CoE / OCDE, a despeito da autorização convencional do Art. 30.....219
3.8.7 Possíveis Soluções à Formulação Indiscriminada de Reservas, com o Propósito de Assegurar a Observância do Objeto e Finalidade da Convenção CoE / OCDE.....220
3.8.7.1 Possibilidade de Formulação de Pedido de Assistência na Recuperação de Tributos Mediante Promessa de Reciprocidade.....222
3.8.7.2 Emenda ao texto da Convenção CoE / OCDE, à luz do disposto no Art. 20, § 1º, *in fine*, da CVDT.....226
3.8.7.3 Suspensão (Art. 30, § 4º, da Convenção CoE / OCDE) e Retirada das Reservas Formuladas (Art. 22, da CVDT)..... 227
CONCLUSÕES.....229
REFERÊNCIAS.....235

INTRODUÇÃO

O presente trabalho está estruturado em três capítulos. O primeiro capítulo é introdutório ao tema que constitui objeto de nosso estudo, consistente na possibilidade de cooperação mútua entre os Estados com vista à cobrança extraterritorial de tributos, *ex vi* do disposto no Art. 27, do Modelo de Convenção da OCDE e das disposições contidas na Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (Convenção CoE / OCDE), ratificada pelo Brasil em 1º de junho de 2016. A Convenção CoE / OCDE é considerada o instrumento mais abrangente e eficaz para a rápida implementação de técnicas de fiscalização e arrecadação estatal, prevendo diversas formas de assistência em matéria tributária: troca de informações, notificação de documentos, assistência na recuperação de tributos e medidas cautelares. O fato mais relevante de tal Convenção diz respeito à possibilidade de os Estados Partes promoverem cooperação administrativa recíproca para a cobrança de tributos, com o propósito de promover a constrição de bens situados fora de seu próprio território.

O Capítulo 1 está voltado a descrever os riscos atuais da (in) sustentabilidade do Estado Fiscal, cuja manutenção e eficiência depende do pagamento de tributos por particulares. Remonta aos primórdios da civilização a necessidade de alguma espécie de financiamento voltada a suportar os gastos coletivos. Desde o antigo Egito - que segundo Charles Adams, era uma terra não apenas anualmente submersa pelas águas do rio Nilo, mas sempre inundada de cobradores de impostos, os denominados escribas - até os dias atuais, o Estado sempre necessitou de alguma forma de financiamento para se manter em funcionamento e poder executar as funções que lhes são próprias.

Após descrever os diversos modelos de financiamento estatal ao longo dos séculos, passando pelo Estado Patrimonial, Estado Policial ou Intervencionista, chega-se ao modelo de Estado Fiscal (*Steuerstaat*), em que o financiamento de gastos coletivos se dá precipuamente por meio do pagamento de impostos por particulares.

É a partir do fim da Primeira Guerra Mundial que começa a ser abandonado o modelo de Estado Fiscal Minimalista e passa a ser construído e consolidado o Estado Social Fiscal, dentro do qual o tributo se caracteriza não apenas por sua função arrecadatória, mas também distributiva e alocativa.

O período pós-Segunda Guerra Mundial conseguiu compatibilizar o intervencionismo econômico e social do Estado com o Estado de Direito e com o Estado Democrático de Direito, fenômeno este que culminou no "Estado Social de Direito" que

continua a ser o paradigma para que se monte resistência à atual crise fiscal do Estado. Muito embora o tributo tenha se convolado em expressão do exercício da liberdade política, constituindo elemento intrinsicamente ligado à cidadania e imprescindível à consecução do ideal democrático, o modelo de Estado Social Fiscal ou Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) gerou um agigantamento da máquina administrativa passou a ser alvo de duras críticas, a partir do momento em que se questionou que o seu crescimento não estava sendo suficiente para garantir renda e eficiência econômica. Diante de tal quadro, o Estado Social Fiscal, cujo declínio está simbolicamente ligado à queda do muro de Berlim, "cede espaço para o Estado do Século XXI, denominado 'Estado Democrático e Social de Direito' (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança)". Esse novo modelo de financiamento do Estado é marcado por uma desejável diminuição no tamanho da máquina estatal, assim como pela redução de seu papel intervencionista e transigência em favor da ocupação de determinados espaços por atores privados.

A sociedade civil do Século XXI considera que o preço que se paga pelos tributos se tornou muito alto - e os resultados, parcos. Por conseguinte, passa a reivindicar para si tarefas que antes eram desempenhadas exclusivamente pelo Estado, a quem considera inábil para atender todas as demandas sociais. Consequência disso é que a sociedade não mais aceita ter de pagar tributos em valores que considera serem excessivos e cujo aumento pode vir acompanhado da ampliação das demandas sociais, como que num ciclo interminável.[1]

Diante do descompasso entre as convicções éticas do cidadão comum e a dos legisladores e aplicadores da lei, é observada uma crise da justificação moral do tributo, que leva os contribuintes a adotar condutas, lícitas e ilícitas, para evitar o pagamento de uma carga tributária que eles consideram injusta e opressiva. As diversas formas de evitar o pagamento de tributos trazem à tona um dos grandes desafios no Estado da Sociedade de Risco:[2] a perda de arrecadação fiscal gerada pela fuga de tributos organizada e sistemática, perpetrada em um ambiente de extrema opacidade financeira por contribuintes super-ricos que poderiam arcar com um peso maior da carga tributária. É apresentada, com uma das ameaças presentes no Estado da Sociedade de Risco – fluida, reflexiva e repleta de ameaças que demandam sua socialização – a insustentabilidade financeira e fiscal dos Estados ocasionada pela insuficiência das receitas que financiam seu aparelhamento e manutenção. A adoção do discurso liberal, defendido por muitos no Estado da Sociedade de Risco, carrega em si muitas implicações negativas do ponto de vista social e econômico para os Estados, já que aqueles

[1] Cf. SCHOUERI, 2019.
[2] Terminologia preconizada por Ulrich Beck, em sua obra intitulada *Risikogesellschaft* (1986).

que conseguem se esquivar, efetivamente, do pagamento de tributos, são os indivíduos mais ricos e, portanto, os que menos necessitam das prestações positivas estatais. Os resultados são desastrosos a acabam por repetir sempre os mesmos padrões: perda da arrecadação estatal, aumento do endividamento público, oneração da carga tributária sobre a classe média e baixa e aumento da desigualdade, com riscos ao próprio Estado Democrático de Direito.[3]

Nesse contexto, busca-se evidenciar o conjunto de fatores que potencializa a perda de arrecadação fiscal dos países no Estado da Sociedade de Risco: a fuga de tributos por aqueles que poderiam arcar com um peso maior da carga tributária; a limitação da soberania fiscal dos países gerada pela livre circulação de capitais; a remessa de capitais para jurisdições em que a tributação é nula ou baixa, com garantia da confidencialidade das contas, além do incremento de novas tecnologias como o uso de criptoativos em contraposição ao sistema financeiro atual.

Pelo fato de o tributo ainda ser a principal fonte de financiamento estatal, a *tax noncompliance* figura como um dos problemas mais desafiantes a ser enfrentado pelos Estados, cuja sustentabilidade é ameaçada. Por *tax noncompliance* se entende a falta de disposição dos contribuintes em cumprir a legislação tributária e em promover o adequado pagamento dos impostos devidos, antes que seja necessária a atuação de cobrança por parte da Administração Fiscal. Veremos que a falta de conformidade fiscal pode ser intencional ou não intencional: quando intencional, abarcará atos de elisão e evasão fiscal, cujos conceitos não encontram uniformidade na doutrina. De todo modo, os atos perpetrados com vista à evitação de tributos, conjugados com o ambiente de opacidade financeira, têm o potencial de minar a sustentabilidade financeira dos Estados.

Em tal contexto, são delineados os principais contornos das figuras da elisão e evasão fiscais, com o específico propósito de delimitar onde estaria enquadrada a ocultação patrimonial em jurisdições secretas envidada com a finalidade de se esquivar do pagamento de créditos já constituídos. Abordamos as diversas formas utilizadas pelos contribuintes para se esquivar do pagamento de tributos de forma abusiva, com o propósito de demonstrar que a fuga ao pagamento de tributos pode se dar antes mesmo da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte pode se valer de um uso inadequado e artificioso de uma ou mais estruturas jurídicas com o fim de evitar ou reduzir obrigações tributárias, mas também após a ocorrência do fato gerador, a fim de evitar que seu patrimônio seja objeto de constrição pelo Estado em que constituído o crédito.

---

[3] Cf. RUIZ, 2003, p. 05.

É feito o registro de que o planejamento tributário envidado com o propósito de escapar da subsunção de determinada conduta à norma *in abstrato* não esgota as possíveis formas de se evitar o pagamento de tributos. Há inúmeras formas de o contribuinte evitar o pagamento de crédito já constituído, condutas essas que vêm sendo perpetradas por grandes devedores, especialmente os brasileiros. É salientado, nesse aspecto, que a questão da ocultação patrimonial havida após a constituição do fato gerador tem o condão de produzir prejuízos imensuráveis aos cofres públicos, sendo premente que o Brasil estabeleça efetiva cooperação administrativa com outros países a fim de que seja possibilitada a cobrança de tributos fora do território nacional.

É explicitado o fato de que termos-chaves como evasão e elisão fiscal têm sido utilizados por governos de todo o mundo para se referir à fuga de tributos, porém tal terminologia não está suficientemente clara e definida. Com o propósito de tornar claro em que sentido estão sendo empregados os termos "elisão" e "evasão", trouxemos à baila o entendimento da doutrina pátria brasileira, que não encontra uniformidade. Diante da dificuldade de se estabelecer um critério uniforme de diferenciação dos termos, esclarecemos que, para fins do presente estudo, o termo "elisão" será utilizado como sinônimo de planejamento tributário e "evasão" em caráter subsidiário, indicando toda e qualquer situação que não envolva planejamento, mas que implique a prática de qualquer conduta que vise à fuga de tributos.

Ainda no mesmo Capítulo, é estabelecida a relação entre as perdas fiscais dos países e os atos que envolvem a fuga de capitais para as jurisdições de regime fiscal privilegiado, denominadas de *tax havens* ou paraísos fiscais. É realçado o fato de que contribuintes que praticam atos de elisão e evasão fiscal usualmente recorram a jurisdições sediadas no exterior, garantidoras do sigilo bancário de suas escusas operações. A remessa de valores e manutenção de ativos no exterior se dá com o propósito de que seu patrimônio esteja salvaguardado de constrições pelo Estado tributante, que não consegue promover atos expropriatórios sobre bens situados fora de seu próprio território.

Ressalta-se que a problemática gerada pela *tax noncompliance*, aliada à falta de transparência fiscal, deve ser enfrentada sob a ótica da governança global. Diante da perda de controle pelos Estados soberanos impulsionada por fatores privados, tal como o fluxo desenfreado de capital e a escolha de regimes tributários mais favoráveis e ocultação patrimonial ultimada por indivíduos super-ricos e grandes corporações, é premente que sejam envidados esforços que não se limitem à ação unilateral dos países, mas que compreendam a coordenação de políticas nacionais e a cooperação entre os mais diversos atores

internacionais. Acontecimentos recentes, como a crise financeira mundial de 2008 e o caso *Panama Papers* foram simbólicos no que concerne à reação da comunidade internacional face à perda de arrecadação fiscal gerada pela fuga de tributos e opacidade financeira global. A solução de problemas advindos com a conectividade de que se reveste a sociedade globalizada atual deve, obrigatoriamente, passar pela compreensão de que emergem novas ameaças e riscos que, por sua natureza transnacional, exigem ações concertadas entre os governos, organizações internacionais e até mesmo alguns setores da sociedade civil.

Devido ao impacto negativo que a falta de transparência fiscal ocasiona ao tecido social, impõe-se a substituição de velhas estruturas nacionalistas por esquemas globais, que impõem a revisão de conceitos vetustos com os quais estávamos acostumados a lidar, tal como o de soberania atrelado à ideia de Estado-Nação Westfaliano. É premente a atualização dos discursos político-jurídicos, a fim de readequá-los à realidade das relações transnacionais, que envolvem, hodiernamente, também atores não-estatais.

Nesse diapasão, é destacado o papel do G20, que desde a crise de 2008 tem assumido importante papel no que diz respeito ao movimento de transparência fiscal e cooperação internacional, em uma base muito mais ampla que o G7 / G8.[4] Por outro lado, também há de se ressaltar as iniciativas da OCDE em prol de uma maior transparência fiscal e troca de informações fiscais entre os países, tais como o Plano de Ação BEPS, a *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* (MLI) e o *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

Ao final do Capítulo 1, são tecidas algumas considerações concernentes à importância de os países estabelecerem, entre si, diante da problemática apresentada, uma efetiva cooperação internacional na seara tributária. A cooperação exsurge como uma demanda do Estado da Sociedade de Risco, uma sociedade em que a complexidade de determinados problemas não é passível de ser resolvida pela legislação doméstica disponível, dependendo de atos cooperativos e da busca por novos princípios, tais como os da transparência, proporcionalidade, responsabilidade, tolerância e ponderação. As ameaças globais intrínsecas à sociedade globalizada produzem novos imperativos cosmopolitas resultantes em comunidades de risco transnacionais; daí a importância de estabelecer uma cooperação entre os diversos atores globais, mediante a qual os interesses específicos de cada um sejam compatíveis com os de uma comunidade mais ampla. Até que haja a necessária evolução ao ponto de serem aceitas soluções como a do imposto mínimo global, há que se encontrar outras

[4] KIRCHNER, 2016. p. 489.

soluções a curto e médio prazo que contenham as perdas de arrecadação fiscal e nível de endividamento público estatal gerados pela fuga de capitais e falta de transparência fiscal.

Uma vez traçado o panorama geral da crise que ameaça a sustentabilidade dos Estados, os Capítulos 2 e 3 introduzem a cooperação em matéria tributária como uma demanda do Estado Fiscal. No Capítulo 2, ressalta-se que a utilização de um instrumento multilateral que possibilite a cooperação administrativa entre os Estados constitui a melhor forma de se enfrentar o problema relativo à perda de arrecadação fiscal decorrente da fuga de tributos. Existe, por parte da comunidade internacional, um reconhecimento de que os esforços unilaterais para monitorar todas as formas de concorrência fiscal prejudicial e a aplicação de contramedidas à fuga de recursos do país imporia custos administrativos muito significativos aos países que sofrem os efeitos adversos da opacidade financeira, além de serem pouco efetivos. Ao tratar riscos de ordem essencialmente global mediante acordos bilaterais ou ações unilaterais, é inevitável o surgimento de lindes jurisdicionais aos poderes das autoridades fiscais para atuar fora de seu território.

Pelo princípio da territorialidade, que vigeu por muito tempo na seara do Direito Tributário, o Estado raramente necessitava ir além dos seus limites territoriais para promover a cobrança de tributos, já que não havia significativos fluxos transfronteiriços de pessoas, informações, capitais e tecnologias e os elementos de conexão reais eram suficientes aos propósitos arrecadatórios estatais. No entanto, a internacionalização das relações jurídicas e financeiras passou a demandar que o Estado atuasse também fora dos seus lindes territoriais para cobrar seus tributos, o que, num primeiro momento, entendia-se não ser possível em razão do princípio da *revenue rule*. Diante das perdas de arrecadação fiscal verificadas em razão do aumento do fluxo de capitais e patrimônio para jurisdições sediadas no exterior, passou-se a entender que seria necessária a flexibilização do vetusto conceito de soberania ligado à ideia de Estado-nação. Assim, por meio de cooperação, os Estados poderiam, finalmente, receber e prestar informações, além de proceder à própria cobrança de créditos tributários constituídos em outro país – afastando-se o princípio da *revenue rule*, que é por muitos considerado um resquício arcaico do sistema da *Common Law*. Assim, considerando-se o paulatino crescimento do número de operações internacionais, bem como das formas, legítimas e ilegítimas, de se evitar a tributação, fez-se necessária a criação de mecanismos de cooperação que pudessem garantir a eficiência na fiscalização, cobrança e arrecadação de tributos também em nível transnacional.

Em uma era globalizada em que indivíduos do mundo todo se interconectam, as atitudes tradicionais em relação à assistência na coleta de tributos tiveram de mudar. Essa

mudança foi, de certa forma, influenciada pelo desenvolvimento do comércio eletrônico e pelas preocupações com a capacidade de cobrar o IVA sobre tais atividades. O emblemático relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, divulgado em 1998 pela OCDE, destacou preocupações sobre o aumento da evasão fiscal caso os países não se dispusessem a aceitar a cobrança de créditos tributários constituídos em outros países. Recomendava-se, assim, que a comunidade internacional se encorajasse a rever as regras até então aplicáveis à execução de cobranças tributárias de outros países, bem como que o Comitê de Assuntos Fiscais prosseguisse seu trabalho com vista a elaborar disposições que pudessem ser incluídas nas Convenções tributárias para tal propósito.[5] Dentre as recomendações presentes em referido relatório, também estava a concernente a um melhor e mais eficiente sistema de troca de informações, com o propósito de deter a crescente opacidade financeira gerada pela existência dos paraísos fiscais.[6]

As sucessivas perdas de arrecadação fiscal levaram aos Estados a percepção de que não somente a concorrência fiscal prejudicial e a existência de paraísos fiscais eram um problema; mais do que isso, os países não estavam conseguindo arrecadar tributos já constituídos de contribuintes residentes em seus próprios territórios. Sentiu-se, pois, a necessidade de ir além e de se fortalecer as formas de assistência já existentes, bem como de implementar novas formas de assistência em matéria tributária. Tal preocupação é constatada nas emendas de 2005 e 2014 feitas ao Art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, que prevê que as Autoridades Competentes deverão compartilhar todas as informações que sejam previsivelmente relevantes (*foreseeable relevant*) para a consecução das disposições da Convenção. Além disso, a OCDE facilitou o Modelo de Acordo de Intercâmbio de Informações Fiscais (Modelo TIEA), desenvolvido em 2002, disponibilizando um modelo de acordo bilateral, bem como um acordo multilateral, mediante o qual os Estados podem se tornar partes, com a opção de especificar com quais países eles querem estar vinculados sob referido acordo.

Outra importante iniciativa foi a inserção, janeiro de 2003, do Art. 27 ao Modelo de Convenção da OCDE, o qual dispõe acerca da possibilidade de os Estados cobrarem créditos

---

[5] "In an era of globalization and increased mobility for taxpayers, traditional attitudes towards assistance in the collection of taxes may need to change. The purpose of the Recommendation is to encourage countries to review the current rules in this area with a view to encouraging the enforcement of tax claims of other countries.The Committee intends to speed up its work in this area". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998, p. 51-52.

[6] "Recommendation concerning greater and more efficient use of exchanges of information: countries should undertake programs to intensify exchange of relevant information concerning transactions in tax havens and preferential tax regimes constituting harmful tax competition". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998, p. 46.

tributários constituídos por outras soberanias, com afastamento da regra da *revenue rule*. O art. 27 da Convenção-Modelo da OCDE, que constitui o ponto central de nosso estudo, trata da assistência mútua administrativa na cobrança de créditos tributários. Tal dispositivo se reveste de especial importância, já que a assistência na recuperação de impostos com base em tratados bilaterais era bastante limitada e a Convenção Modelo da OCDE não trazia em seu bojo, até 2003, um dispositivo sobre assistência na recuperação de tributos. Referido dispositivo prevê, expressamente, que quando uma reivindicação de receita de um Estado Parte estiver revestida de caráter executório e for devida por uma pessoa que não pode, sob a legislação do Estado Requerente, evitar tal cobrança, tal reivindicação deve ser aceita pelo Estado Requerido, de acordo com as disposições de suas leis aplicáveis à execução e à cobrança de seus próprios impostos, como se a cobrança de tributo fosse uma cobrança própria desse mesmo Estado. Indigitado dispositivo, cujo art. 27 da Convenção Modelo da ONU tem redação similar, teve inspiração na Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, elaborada em conjunto pelo Conselho da Europa e pela OCDE em 1988.

O Capítulo 3 trata da Convenção Multilateral CoE / OCDE, que foi elaborada com o objetivo de criar uma rede mundial de países que efetivassem a troca de informações com o intuito de evitar a ocorrência da evasão fiscal, bem como que auxiliassem uns aos outros em relação à cobrança de tributos. Esse importante instrumento foi revisto em 2010 como resposta ao apelo do G20 para alinhá-la com o Modelo de Convenção da OCDE – norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência fiscal e troca de informações -, permitindo o seu acesso também a países não membros do Conselho da Europa ou da OCDE.

Desde então, a Convenção tem sido considerada o instrumento multilateral mais abrangente e eficaz para a rápida implementação de técnicas fiscalização e arrecadação estatal, abrangendo diversas formas de assistência, tais como a troca de informações, notificação de documentos, assistência na recuperação de tributos e medidas cautelares. O fato mais relevante de tal Convenção diz respeito à possibilidade de os Estados Partes promoverem cooperação recíproca visando à cobrança de tributos cujos fatos geradores e constituição dos créditos tenha se dado em território estrangeiro.

Aparentemente alinhado ao movimento de transparência fiscal internacional, o Governo da República Federativa do Brasil ratificou, no dia 1º de junho de 2016, a Convenção CoE / OCDE, a qual entrou em vigor no território brasileiro em 1º de outubro de 2016. Trata-se do instrumento multilateral mais abrangente em matéria de cooperação fiscal, abrangendo diversas formas de assistência, que consistem na troca de informações,

notificação de documentos e assistência na recuperação de tributos. Ainda no Capítulo 3 é analisada cada uma das formas de assistência, bem como prazos, procedimentos e disposições concernentes aos direitos individuais dos contribuintes.

Embora o referido instrumento preveja alguma flexibilidade no que diz respeito à aposição de reservas, a fim de que os países se engajem no compromisso de promover a mútua assistência na recuperação de tributos, no específico caso do Brasil foram inseridas reservas ao artigo 30, parágrafo 1º, *b*, *d* e *e* da Convenção, conforme se pode inferir do disposto no art. 1º, do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, que promulga o texto da Convenção CoE / OCDE. Tais reservas impossibilitam que o Brasil preste e receba assistência na recuperação de tributos e medidas cautelares, notificação de documentos e notificação via serviço postal.

Verificou-se, ademais, que não apenas o Brasil, mas diversos outros países – muitos dos quais paraísos fiscais – formularam extensas reservas às disposições da Convenção CoE / OCDE, com base no dispositivo autorizador previsto expressamente no Art. 30. Nesse sentido, é interessante notar que a maior parte dos países ou jurisdições que formularam tais reservas está listada no *Financial Secrecy Index*, da *Tax Justice Network*, que estabelece o *ranking* das jurisdições de acordo com o segredo bancário e fiscal e a escala de suas atividades financeiras no exterior.

Diante de tal quadro, constata-se que apesar dos discursos em favor da transparência fiscal e da pressão de organizações internacionais, como a OCDE, para a adesão de paraísos fiscais aos indigitados tratados, ainda é intenso o interesse de muitos países em preservar o sigilo bancário. Indaga-se, assim, se tal utilização indiscriminada de reservas não teria, como único escopo, escapar dos mecanismos de cooperação e manter a alta lucratividade decorrente do sigilo, com consequente prejuízo à efetividade do referido instrumento, cuja finalidade precípua é o combate às práticas de elisão e evasão fiscal.

Inquire-se, ainda, se o uso indiscriminado das reservas, enquanto limitação externa à efetividade de um tratado, não estaria a prejudicar o próprio objeto e finalidade da Convenção CoE / OCDE, em afronta ao disposto no Art. 19, *c*, da CVDT? A restrição exacerbada à utilização das formas de assistência gerada pelo uso deliberado de reservas não estaria a esvaziar a própria substância da Convenção CoE / OCDE, transformando-a em uma "concha vazia", haja vista que este deveria ser o instrumento multilateral mais abrangente em matéria de cooperação fiscal, com vista a combater a evasão e a elisão fiscais?

Assim, em que pese a expressa autorização convencional para a formulação de reservas, é necessário enfrentar a questão relativa ao embate entre o poder soberano de

formulação de reservas e a efetividade da Convenção CoE / OCDE. Para tanto, procedemos a uma interpretação compreensiva do texto da Convenção – o que inclui a análise do seu título, preâmbulo e textos anexos -, à luz das disposições contidas na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Diante do nítido risco de falta de efetividade da Convenção CoE / OCDE pelo uso exacerbado de reservas por diversos dos Estados Partes, a última parte do presente trabalho se destina a averiguar a existência de alguma solução jurídica de modo a evitar que o propósito da Convenção CoE / OCDE seja parcial ou totalmente esvaziado, possibilitando-se uma cooperação realmente efetiva entre os Estados membros.

O escopo do presente trabalho é trazer a lume, num primeiro momento, as sucessivas perdas de arrecadação sofridas por diversos países e que decorrem, em grande parte, da fuga ao pagamento de tributos facilitada pela globalização e do ambiente de opacidade financeira propiciado pelos paraísos fiscais. Não se pode ignorar, ainda, o fato de que não apenas os atos de planejamento tributário (realizados com o propósito de evitar o fato imponível) têm o condão de causar prejuízos aos cofres públicos, mas também os subterfúgios operados pelos contribuintes após a constituição do crédito tributário para se esquivar do pagamento de vultosos montantes.

Em que pese a dificuldade que ainda se tem em harmonizar a competição e a cooperação entre os países, a existência de ameaças globais produzem novos imperativos cosmopolitas resultantes em comunidades de risco transnacionais. A perda da arrecadação fiscal decorrente da evasão e elisão fiscais, mediante ocultação patrimonial de bens e ativos em jurisdições que asseguram o segredo bancário, constitui potencial ameaça à sociedade global, sendo imperativo que se estabeleça uma cooperação entre os diversos atores globais, mediante a qual os interesses específicos de cada um sejam compatíveis com os de uma comunidade mais ampla.

Em uma sociedade cosmopolita em que todos passam a estar imperativa e coercitivamente conectados pela presença de ameaças globais, exsurge a demanda da promoção da cooperação global e ações coordenadas em prol da busca de interesses específicos que também sejam compatíveis com os de uma comunidade mais extensa.

Os governos de diversos países se deram conta de que não podem permanecer inertes enquanto suas bases tributáveis são corroídas por meio das ações de países que oferecem, aos contribuintes, formas de explorar paraísos e regimes preferenciais para reduzir o imposto que, de outra forma, seria pagável a eles. Do mesmo modo, também a alocação de recursos em paraísos fiscais e em jurisdições com regime fiscal privilegiado é fator de preocupação dos

governos locais, uma vez que a satisfação de créditos tributários já constituídos depende da constrição de bens de propriedade do devedor que estão situados no exterior.

O propósito do presente trabalho é, assim, o de ressaltar a importância da cooperação administrativa em matéria fiscal em tempos de crise econômica e perdas de arrecadação fiscal. Exatamente por esse motivo, deve-se refletir se a formulação exacerbada de reservas aos dispositivos da Convenção CoE / OCDE seriam compatíveis com o tão celebrado movimento de transparência fiscal internacional e desejada cooperação com vista a combater a elisão e evasão fiscais. Vale a pena refletir até que ponto países com alto nível de endividamento público, como o Brasil, poderiam abdicar de instrumentos de cooperação como o da assistência mútua para a cobrança de tributos – o que, certamente, envolve interesses de poderosos que se valem do ambiente de opacidade para ocultar suas fortunas e, assim, evitar o pagamento de tributos.

O Estado da sociedade de risco não mais pode conviver com o princípio da soberania típico do modelo de Estado Westfaliano.[7] O Estado da Pós-Modernidade se caracteriza pela socialização das ameaças, dentre as quais está compreendida aquela decorrente da ocultação de recursos de pessoas super-ricas e grandes corporações em jurisdições secretas, acarretando perdas fiscais incalculáveis. Em prol do movimento de transparência fiscal devem ser utilizados todos os mecanismos e instrumentos disponíveis, sendo questionável a formulação indiscriminada de reservas que constituem obstáculos que à viabilização da principal finalidade da Convenção Multilateral, que é de evitar a perda de arrecadação fiscal, com prejuízo imensurável ao Erário e, em consequência, às populações dos países afetados.

[7] A respeito da noção de Estado Westfaliano, de se conferir as preleções de Mikhail Xifaras: "These times were those, furious and heroic, of the world of before the post, viz., in Westphalia. Westphalia is ordinarily presented as a world structured by the binomial National States/inter-state International Law can be divided between internal and external. International Law can be divided between Inter-State Law that links civilized nations to each other (International Public Law) and the unnamed mesh of legal relationships—colonies, protectorates, unequal treaties, etc.—that link the civilized nations to the nations to civilize. Within International Public Law, the subjects are free (sovereign) and equal States, unified by formally universal and comparable legal relations that are also reversible. On the other hand, the unnamed civilizing mesh legalizes the inequality of power through the unilateral domination by sovereign states of non- states, partial-states, and those states that are presumed incapable of governing themselves. Between International Public Law and the unnamed civilizing mesh there exists a mirror relationship, a relationship where the desired fate of the un- named mesh is to be reabsorbed into International Public Law once the civilizing mission which civilized nations assign to themselves is completed. This is not an un- truth, but it must be added that this structural division has been reproduced in the form of a chiasmus within each binomial term. The sovereignty of States". XIFARAS, 2016, p. 215-243.

1 CRISE DO ESTADO FISCAL

1.1. Modelos de Financiamento do Estado: da Antiguidade à Pós-Modernidade

Desde os tempos mais remotos, primitivas formas de civilização previam alguma espécie de cobrança para suportar os gastos coletivos, a exemplo da corveia, primeira e mais difundida forma de tributação e que durou até o século XVIII, consistente em trabalho compulsório fornecido ao Estado, principalmente por camponeses pobres.[8] Desde os primeiros tempos a terra era a base da riqueza, razão pela qual os governantes viam a tributação sobre a terra como algo natural para aumentar a receita. A forma mais antiga de tributação conhecida na Mesopotâmia era o dízimo, consistente na cobrança, no século XIII a. C., de uma porcentagem sobre as safras, culturas e gados de cada proprietário, tais como frutos, carnes, óleo e mel.[9]

A arte funerária egípcia que data da Quinta Dinastia (2.390 a.C.) indica que os primeiros faraós instituíram impostos sobre os grãos, e registros escritos revelam que os grãos foram tributados pela primeira vez em Ch'in, um dos primeiros estados chineses, em 408 a.C. Antes disso, ainda, no estado chinês de Lu, há registros de que formas de tributação foram instituídas em 594 a.C., mediante o pagamento de valores em espécie dos camponeses aos seus senhores. Tais registros sugerem que a tributação tenha feito parte da história humana tanto no Oriente quanto no Ocidente por pelo menos 2.500 anos, chegando, provavelmente, a 4.500 anos. Conforme assinala Charles Adams, o antigo Egito era uma terra não apenas anualmente inundada pelo rio Nilo, mas sempre inundada de cobradores de impostos, os denominados escribas.[10] Os egípcios tributavam quase tudo: vendas, escravos, estrangeiros, exportações, importações, colheitas, negócios.

Na Antiguidade, apenas os denominados cidadãos livres não estavam sujeitos ao pagamento de tributos, enquanto os bens dos povos vencidos e escravos estavam sujeitos à tributação:[11]

> O modelo grego – tributação apenas dos escravos; tributo como sinal de submissão, não de liberdade – encontrava-se, de modo geral, na antiguidade. Dario, cujo sistema tributário já foi apontado como o mais antigo exemplo de estruturação financeira de que se tenha notícia concreta, ao reorganizar a administração de seu império, dividindo-o em vinte satrapias, obrigou cada uma destas ao pagamento de

[8] Em alguns Estados, a corveia perdurou até o século XIX. Curiosamente, a palavra "trabalho" na antiga língua egípcia é sinônimo de impostos. Cf. BURG, 2004, p. 08.
[9] BIRK, 2003, p. 4.
[10] ADAMS, 2001, p. 6.
[11] Cf. VANONI, p. 15-16.

> determinado tributo ordinário, exceto a Pérsia, a qual, como país soberano, permaneceu imune de qualquer ônus.

A corveia e o dízimo foram, por muitos séculos, as únicas formas de tributação, ambos consistindo em espécies de impostos diretos. Com o tempo, tanto os impostos diretos quanto os indiretos proliferaram nas civilizações ocidentais e orientais. Por exemplo, durante o reinado de Júlio César (49 a.C. - 44 a.C.), o governo de Roma impôs um imposto geral sobre vendas de 1%, além dos impostos de importação e outras taxas cuja cobrança estava em curso.

Já sob a égide do cristianismo medieval que predominou durante a Idade Média, os homens eram livres ao menos em seu sentido formal, já que inexistia a escravidão. Destarte, a cobrança do imposto não poderia ser coativa, sempre dependendo do consentimento do indivíduo em dar sua contribuição; a tributação não se revelava uma obrigação para os servos, mas sim uma opção, ostentando um caráter contratual.[12]

O Estado Patrimonial se desenvolve a partir do colapso do feudalismo e perdura até o final do século XVII e início do século XVIII. Passa a viger o patrimonialismo financeiro, sendo que a renda proveniente do patrimônio do príncipe[13] é que sustenta o Estado: valendo-se dos próprios meios, o Estado obtinha os recursos necessários à sua subsistência. O Estado vivia, fundamentalmente, das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, "só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos".[14]

Ao longo do tempo, o Estado Patrimonial, cujo financiamento se dava por meio de bens, sobretudo por imóveis, do Monarca ou da Coroa,[15] foi sendo substituído por um Estado Intervencionista ou de Polícia (século XVIII), cuja autoridade que se valia de todos os meios ao seu alcance, incluindo o tributo, para gerir a economia. O Estado Policial aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano, correspondendo à fase do "absolutismo esclarecido".[16]

---

[12] Luís Eduardo Schoueri chama a atenção para o fato de que o aspecto relacionado à necessidade de consentimento dos servos para o pagamento de tributos é relevante para a investigação das origens da legalidade tributária. Cf. SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 22.
[13] TORRES, 1991, p. 01.
[14] TORRES, op. cit., 1991, p. 13-14.
[15] O modelo de Estado Patrimonial é aquele no qual o Estado, enquanto agente econômico, gera a própria riqueza que consome. Historicamente, o Estado Patrimonial consolidado no século XVI tinha como principal característica o patrimonialismo financeiro, o que significava que era suportado por meio dos recursos do Monarca ou Soberano. Cf. TORRES, 15. ed., 2008, p. 7.
[16] TORRES, op. cit., 1991, p. 01.

A base teórica para o modelo de Estado Policial pode ser encontrada no pensamento de Maquiavel[17] (1469 – 1527), segundo o qual o Estado não mais tem a função de assegurar a virtude e a felicidade, mas pode adotar quaisquer técnicas e leis para assegurar sua própria manutenção e os fins a que almeja:[18]

> Um governante virtuoso procurará criar instituições que "facilitem" o domínio. Consequentemente, sem *virtù*, sem boas leis, geradoras de boas instituições, e sem boas armas, um poder rival poderá impor-se. Destes constrangimentos não escapam nem mesmo os principados hereditários que pareciam a princípio tão seguros. Afora isto, como sustentar a radical distinção entre os principados antigos e os novos, sem ambos têm igual origem – a força?
> A força explica o fundamento do poder, porém é a posse de *virtù* a chave por excelência do sucesso do príncipe. Sucesso este que tem uma medida política: a manutenção da conquista. O governante tem que se mostrar capaz de resistir aos inimigos e aos golpes de sorte, "construindo diques para que o rio não inunde a planície, arrasando tudo o que encontra em seu caminho". O homem de *virtù* deve atrair os favores da cornucópia, conseguindo, assim, a fama, a honra e a glória para si e a segurança para seus governados.
> É desta perspectiva que ganha um novo sentido a discussão sobre as qualidades do príncipe. Este deveria ser bom, honesto, liberal, cumpridor de suas promessas, conforme rezam os mandamentos da virtude cristã? Maquiavel é incisivo: há vícios que são virtudes. Não tema pois o príncipe que deseje se manter no poder "incorrer no opróbio dos defeitos mencionados, se tal for indispensável para salvar o Estado". (O príncipe, cap. XV). Os ditames da moralidade convencional podem significar sua ruína. Um príncipe sábio deve guiar-se pela necessidade – "aprender os meios de não ser bom e a fazer uso ou não deles, conforme as necessidades".

Jean Bodin (1530 – 1596) é o primeiro teórico a afirmar que o Estado deve ser dotado de soberania, ou seja, de um foco de autoridade que tenha habilidade de resolver todos os problemas e arbitrar qualquer decisão. Em Leviatã, Thomas Hobbes (1588 – 1679) desenvolve essa ideia, exaltando o caráter intervencionista do Estado Policial, cuja atuação ilimitada é pautada pela existência anterior de um contrato social:[19]

> Na tradição contratualista, às vezes se distingue o contrato de associação (pelo qual se forma a sociedade) do contrato de submissão (que institui um poder político, um governo, e é firmado entre "a sociedade" e "o príncipe"). A novidade de Hobbes está em fundir os dois num só. Não existe primeiro a sociedade, e depois o poder ("o Estado"). Porque, se há governo, é justamente para que os homens possam conviver em paz: sem governo, já vimos, nós nos matamos uns aos outros. Por isso, o poder do governante tem que ser ilimitado. Pois, se ele sofrer alguma limitação, se o governante tiver de respeitar tal ou qual obrigação (por exemplo, tiver que ser justo) – então quem irá julgar se ele está sendo ou não justo? Quem julgar terá também o poder de julgar se o príncipe continua príncipe ou não – e portanto será, ele que julga, a autoridade suprema. Não há alternativa: ou o poder é absoluto, ou continuamos na condição de guerra, entre poderes que se enfrentam.

[17] Cf. RUPPE, 1982, p. 09, apud SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 24.
[18] SADEK, 1995, p. 23.
[19] RIBEIRO, 1995, p. 63.

O modelo de Estado Policial ou intervencionista foi substituído pelo modelo de *Estado Fiscal* ou, em sua acepção literal, Estado do Imposto (*Steuerstaat*[20]), sendo suportado por meio da receita advinda de tributos. A subsistência de tal modelo de Estado, que caracteriza a maior parte dos Estados na atualidade, depende dos recursos suportados por particulares, que passa a ser a fonte originária de suas riquezas.[21]

Sob a influência do liberalismo que eclodiu com a revolução liberal inglesa, em 1689, em um primeiro instante o Estado Fiscal assumiu uma feição minimalista: a ele não cabia qualquer intervenção na economia, cabendo-lhe o papel de mero Guarda-Noturno.[22] O Estado tinha de se abster da prática de qualquer ato que viesse a violar a propriedade privada, o que gerava a necessidade de que os tributos fossem aprovados pelo parlamento, como forma de consentimento da sociedade. O homem no estado natural estaria livre, porém sentiria a necessidade de impor limites à sua própria liberdade, a fim de garantir o direito à propriedade. Assim, os homens seriam reunidos em sociedades políticas sob a direção de um governo, cuja principal finalidade seria assegurar a manutenção do direito à propriedade, que era considerado indissociável do exercício da liberdade.

O liberalismo propunha o funcionamento da economia por si mesma, segundo suas próprias leis e sem nenhuma intervenção estatal, havendo sido refletida, inicialmente, na fisiocracia (*physio* = natureza; *kratos* = poder).[23] O modelo de Estado firmado sob a ótica do liberalismo econômico pode ser encontrado no pensamento de John Locke (1632 – 1704):[24]

> Sendo os homens, conforme acima dissemos, por natureza, todos livres, iguais e independentes, ninguém pode ser expulso de sua propriedade e submetido ao poder político de outrem sem dar consentimento. A maneira única em virtude da qual uma pessoa qualquer renuncia à liberdade natural e se reveste dos laços da sociedade civil consiste em concordar com outras pessoas em juntar-se e unir-se em comunidade para viverem com segurança, conforto e paz umas com as outras, gozando garantidamente das propriedades que tiverem e desfrutando de maior proteção contra quem quer que não faça parte dela. Qualquer número de homens pode fazê-lo, porque não prejudica a liberdade dos demais; ficam como estavam na liberdade do estado de natureza. Quando qualquer número de homens consentiu desse modo em constituir uma comunidade ou governo, ficam, de fato, a ela incorporados e formam um corpo político no qual a maioria tem o direito de agir e resolver por todos.

[20] Cf. SCHUMPETER, 1918, *passim*, apud SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 24.
[21] No Estado Fiscal é desenvolvida a legalidade ou o primado da lei formal, em substituição à razão de Estado existente no patrimonialismo e no absolutismo. Exsurge, no mesmo período, o princípio da representação, segundo o qual a liberdade fiscal no Estado de Direito significa dizer que o povo permite sua própria tributação, por meio de seus representantes eleitos: *no taxation without representation.*
[22] Cf. SCHOUERI, op. cit., p. 24.
[23] Cf. SCHOUERI, op. cit., p. 25.
[24] LOCKE, 1966, p. 117- 241.

Barão de Montesquieu (1689 – 1755), teórico do liberalismo e formulador do conceito de liberdade adotado pela Constituição Francesa de 1791, pregava a liberdade sob o império da lei:[25]

> É bem verdade que nas democracias o povo parece fazer o que quer; mas a liberdade política não consiste em fazer-se o que se quer. Num Estado, isto é, numa sociedade em que existem leis, a liberdade só pode consistir em poder fazer o que se deve querer e a não ser coagido a fazer o que não se deve querer.
> É preciso ter em mente o que é independência e o que é liberdade. A liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem; e se um cidadão pudesse fazer o que elas proíbem, ele não teria mais liberdade, porque os outros também teriam esse poder.

Sob o liberalismo econômico, predominava a crença da "mão invisível", pela qual a intervenção estatal na economia era desnecessária e os tributos utilizados com fins meramente arrecadatórios, sem qualquer função extrafiscal. O papel do Estado se restringia ao de mero vigilante de uma economia que se autorregulava de acordo com as leis de mercado, o que significava que não deveriam ser instituídos tributos com intuito protecionista, distributivo de renda ou riqueza, nem subvenções ou auxílios sociais.

O liberalismo enaltece o fruto do trabalho e a riqueza, aceitando o lucro, os juros e o consumo do luxo. Assim, o tributo deixa a condição de *preço da liberdade* pago pelos súditos no Estado Policial, para constituir, no Estado Fiscal Minimalista, uma *consequência do exercício da liberdade*. Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres:[26]

> Pagar tributos é participar daquela riqueza. Só quem frui de liberdade paga tributos. O homem se distancia do Estado, podendo desenvolver suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado. Na medida em que a riqueza já não é mais monopólio do rei e da Igreja, i.e., o que passa a importar é a riqueza das nações, condena-se a pobreza e se privilegia a propriedade mobiliária. No liberalismo, a ética dá-se pelo trabalho, condenando-se o ócio e permitindo-se a cobrança de juros. Expressão máxima da liberdade, desaparece a proibição do luxo e se incentiva o consumo de produtos supérfluos, sobre o qual incidirá o imposto (ex.: sisa sobre o café, o chá, o vinho, os panos, a porcelana etc.). Daí, pois, que só quem é livre é que paga impostos. O tributo, pois, é consequência do exercício da liberdade.

O tributo deixa de consistir em uma imposição ligada à escravidão para constituir expressão do exercício da liberdade política, ou seja, um elemento intrinsicamente ligado à cidadania e imprescindível à consecução do ideal democrático. Em um julgamento de 1927, o juiz Oliver Wendell Homes Jr. (1841 – 1935), da Suprema Corte Norte-Americana, escreveu uma frase que seguiria célebre até os dias atuais: "*Taxes are what we pay for civilized*

[25] MONTESQUIEU, 1973, p. 9-19.
[26] Cf. TORRES, 2005, p. 100-109.

society". [27] Arthur Vanderbilt (1888 – 1957), outro juiz norte-americano, asseverou que "*Taxes are the lifeblood of government and no taxpayer should be permitted to escape the payment of his just share of the burden of contributing thereto*".

A partir do século XX, com o fim da Primeira Guerra Mundial, começa a ser abandonado o modelo de Estado Fiscal Minimalista e passa a ser construído e consolidado o Estado Social Fiscal. O tributo, dentro desse modelo de Estado Fiscal, caracteriza-se não apenas por sua função arrecadatória, mas também distributiva e alocativa, especialmente em seu viés indutor.[28] José Casalta Nabais procede a uma precisa síntese acerca dos acontecimentos políticos que redundaram na adoção do modelo de Estado Social Fiscal:[29]

> Um Estado social que, em rigor, começou a ser erguido no fim da Primeira Guerra Mundial. Pois, como se sabe, os Estados, por força do próprio conflito, tiveram que intervir fortemente na economia, a qual, em certa medida, foi mesmo objeto de militarização.
> Assim, quando se chega ao fim do conflito, em 1918, pôs-se o problema de saber o que fazer: voltar ao Estado liberal anterior ou continuar com o 'intervencionismo de guerra', que, entretanto, deixara de fazer sentido. Ora, nenhuma das duas soluções era viável. Retornar ao Estado liberal anterior era muito difícil, pois havia muitas atividades que o Estado assumira e que não podia pura e simplesmente abandonar, na medida em que se haviam constituído como um verdadeiro 'adquirido económico e social'. Por sua vez, continuar as coisas como estavam, era continuar desnecessariamente uma 'economia de guerra', quando o que era preciso era uma 'economia de paz' voltada para o crescimento e desenvolvimento económicos ao serviço do bem-estar dos cidadãos.
> Além disso, faltava um suporte teórico que sustentasse a intervenção económica do Estado fora do cenário de guerra, um suporte que só viria a consolidar-se bastante mais tarde, em 1936, com a publicação por John Maynard Keynes do seu livro célebre General Theory of Employment, Interest and Money. Daí a hesitação entre o regresso ao liberalismo anterior e a manutenção do intervencionismo económico imposto pela guerra, sendo certo que este era facilmente associado pelo pensamento liberal a regimes autoritários ou ditatoriais. O que não deixou de se verificar, pois os Estados que optaram ou se viram forçados a manter o intervencionismo económico assumiram, em sede económica, uma feição dirigista e, em sede política, um carácter autoritário ou totalitário, como aconteceu em diversos países europeus nos anos vinte e trinta do século passado.

O período que sucedeu a Segunda Guerra Mundial conseguiu, enfim, compatibilizar o intervencionismo econômico e social do Estado com o Estado de Direito e com o Estado Democrático de Direito, fenômeno este que culminou no "Estado Social de Direito" que continua a ser o paradigma para que se monte resistência à atual crise do Estado.[30]

Assim, no Estado Social Fiscal, o tributo pode assumir, ao lado da função arrecadatória, outras três funções que nem sempre estarão presentes em todas as normas: alocativa (*the allocantion branch*), distributiva (*the distribution branch*) e estabilizadora (*the*

---

[27] A célebre citação hoje se encontra inscrita na entrada da sede do *Internal Revenue Service* (IRS).
[28] Cf. SCHOUERI, op. cit. (nota 3), p. 28.
[29] Cf. NABAIS, op. cit., p. 19 - 20.
[30] Cf. NABAIS, op. cit. (nota 14), p. 20.

stabilization branch).[31] O tributo passou a ser visto como instrumento distributivo da riqueza e renda, além de parte essencial de uma política estabilizadora da economia, conforme salientado por Nikolaos Karagiannis:[32]

> Taxes are collected by governments in order to finance their expenditures and also for purposes of stabilization, distribution and allocation. Particular taxes may cause changes in people's behaviour and have an impact on aggregate demand that, therefore, influences the level of economic activity. Taxes are the instruments through which governments redistribute income and wealth and, moreover, they are an integral part of a government's fiscal policy as they are used to stabilize aggregate demand.

No entanto, o modelo de Estado Social Fiscal ou Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) gerou um agigantamento do Estado que passou a ser alvo de duras críticas, a partir do momento em que se questionou que o seu crescimento não estava sendo suficiente para garantir renda e eficiência econômica, objetivos estes que dependem de um espaço de atuação por parte da iniciativa privada.[33] Diante de tal quadro, o Estado Social Fiscal, cujo declínio está simbolicamente ligado à queda do muro de Berlim, "cede espaço para o Estado do Século XXI, denominado 'Estado Democrático e Social de Direito' (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança)".[34] Esse novo modelo de financiamento do Estado é marcado por uma desejável diminuição no tamanho da máquina estatal, assim como pela redução de seu papel intervencionista.

---

[31] Cf. MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 03.
[32] KARAGIANNIS, 2007, p. 111.
[33] Reuven S. Avi-Yonah atribui a crise e declínio do *Welfare State* à limitação dos Estados, gerada pela globalização, de obter recursos para fornecer as prestações positivas estatais. Segundo tal autor, a globalização ensejou que a tributação incidisse com mais força sobre renda do trabalho e consumo do que sobre renda do capital, levando os Estados a se sentirem pressionados a obter mais recursos, ao mesmo tempo em que têm limitada sua capacidade de cobrar impostos: "At some point, developed countries find themselves politically unable to raise income taxes on labor, consumption taxes, or payroll taxes any further. High income taxes on labor discourage work, high payroll taxes discourage job creation and contribute to unemployment, and high consumption taxes (for example, on luxury goods) drive consumption overseas. If developed countries are unable to tax income from capital and if alternative taxes are not feasible, their only recourse is to cut the social safety net - a net that is needed more than ever both because of demographic factors and because of the increased income inequality, income volatility, and job insecurity that tend to result from globalization. Thus, globalization leads to a more pressing need for revenues at the same time that it limits governments' ability to collect those revenues.
This dilemma threatens to undercut the social consensus about the value of the welfare state that underlies modern industrialized societies and to create a backlash against the globalization that produces so many overall benefits. The previous age of globalization collapsed in the 1920S in the face of just such a backlash. Maintaining the social compact underlying the modern welfare state requires a means of tax- ing cross-border income from capital at rates that approximate the rates imposed domestically on labor income - that is, it requires a limit on tax competition. However, any such limit must (as both a normative and a practical matter) be balanced against the desire of democratic countries to determine the size of their own public sectors". AVI-YONAH, 2000, p. 1573-1676.
[34] Cf. SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 29.

A crise do Estado no século XXI vem sendo referida como "Estado pós-moderno", termo este que, nos dizeres de José Casalta Nabais, "talvez seja excessivo ou mesmo abusivo", já que "não é visível que o Estado tenha falecido, tendo-se aberto a sua sucessão e chamado a esta um outro tipo de Estado".[35]

Para fins do presente estudo, chamaremos o atual modelo de "Estado da Sociedade de Risco" que representa, de acordo com Ulrich Beck, uma modernidade tardia, globalizada, radicalizada, reflexiva e que nos conecta em uma mesma experiência mundial, gerando a distribuição e socialização de todos os ônus e oportunidades.[36]

1.2. Estado da Sociedade de Risco e Crise da Justificação Moral do Tributo

No Estado da Sociedade de Risco, a liberdade não se reveste mais das características individualistas que eram próprias do Estado Fiscal Minimalista do Século XIX, mas também não se insere no contexto do Estado do Bem-Estar Social que se almejava atingir no Século XX.

O Século XXI é marcado pelo afastamento do Estado de espaços que antes eram por ele ocupados e pela busca da sociedade civil pelo preenchimento de tais espaços: a previdência privada surge como alternativa à oficial; criam-se agências reguladoras; realizam-se parcerias público-privadas; privatizam-se empresas que antes eram estatais. A liberdade, no Estado da Sociedade de Risco, revela-se coletiva, já que a sociedade compreende o exercício de sua liberdade como sendo um verdadeiro instrumento de inclusão social.

Não se pode descurar do fato de que a crise da justificação dos tributos é agravada com o surgimento do Estado da Sociedade de Risco, ou Estado Democrático e Social de Direito, caracterizado pela negação da onipresência estatal e pela ocupação, por atores privados, de espaços antes exclusivamente destinados ao Estado. A sociedade civil do Século XXI passa a considerar que o preço que se paga pelos tributos se tornou muito alto - e os resultados, parcos. Passa então, a reivindicar, para si, tarefas que antes eram desempenhadas pelo Estado, a quem considera inábil para atender todas as demandas sociais. Consequência disso é que a sociedade civil não mais aceita ter de pagar tributos em valores que considera serem excessivos e cujo aumento pode vir acompanhado da ampliação das demandas sociais, como que num ciclo interminável.[37]

---

[35] Cf. NABAIS, op. cit. (nota 14), p. 17.
[36] BECK, 2011.
[37] Cf. SCHOUERI, op. cit., p. 30-31.

O pensamento acima descrito, que está ínsito no Estado da Sociedade de Risco, colide com o ideal preconizado por John Rawls em sua celebrada obra *Teoria da Justiça*, na qual os tributos são vistos como uma forma de redistribuição de renda e riqueza. Para Rawls, a justificação do tributo residiria no fato de que ele estaria apto a promover a justiça distributiva.[38]

Se, por um lado, não se pode negar que o tributo tem, efetivamente, o condão de operar a distribuição de renda e riqueza, por outro não é de se olvidar que, para a maior parte dos indivíduos, o direito ilimitado de se cobrar tributos no Estado Democrático e Social de Direito do Século XXI não é assim tão evidente quanto parece para os políticos e teóricos de impostos. As convicções éticas do cidadão comum e dos legisladores e aplicadores da lei deixaram de coincidir: ainda que os indivíduos estejam convencidos, em certa medida, da necessidade do tributo, eles não estão totalmente convictos de sua *justificação moral*. A sociedade tem incutida em si a ideia de que não mais é aceitável pagar um valor que considera excessivo pela liberdade que o Estado não está mais apto a lhe proporcionar.[39]

Nesse sentido, Klaus Vogel faz referência a uma "revolta secreta dos impostos", significando uma tentativa, pelos contribuintes, de se esquivarem de uma carga tributária que eles consideram injusta e opressiva,[40] exatamente por considerarem que o Estado não lhes fornece a contrapartida por aquilo que é cobrado, sendo displicente e ineficiente ao gerir os recursos públicos:[41]

> A normal, responsible citizen quite naturally will not steal, even when there is no risk of being exposed. Today, however, he often will not hesitate - or easily dismiss such hesitation - to conceal taxable transactions if he feels certain that the tax authorities will not become aware of them. This is disturbing. It shows that the ethical convictions of the average citizen and those of the legislators-as well as the prevailing opinion in contemporary jurisprudence, public finance, and political philosophy- no longer coincide. Even if a citizen accepts the fact that taxes are necessary in general, he nevertheless appears no longer to be convinced of the moral justification of taxation at current levels. It has become necessary, therefore, to investigate whether there are limits of taxation, and where. Before that question can be taken up, however, the underlying question of how taxes can be justified in general needs to be answered.

[38] RAWLS, op. cit., 2016.
[39] Cf. SCHOUERI, op. cit., p. 30.
[40] VOGEL, 1988, p. 21.
[41] "*People instinctively, in all ages, have called tax men robbers because they operate by threats and intimidations and don't pay for what they take. Consequently, the robbery epithet is not as irrational as it may appear. The tax man is, to our emotional systems, a bureaucratic Robin Hood taking wealth where he can find it, and, like Robin Hood, he often does much good with the money he takes. For without revenue, governments would collapse, society as we know it would disappear, and chaos would follow. The tax collector, of course, differs from Robin Hood because his robbery is legalized*". ADAMS, op. cit., 2001, p. 01.

A crise da justificação moral do tributo gera nos indivíduos a percepção de que estariam legitimados a adotar condutas, lícitas e ilícitas, para evitar o pagamento de impostos.[42] Nessa toada, a "revolta secreta" inclui tentativas de reduzir, de forma legal, mediante sofisticado planejamento tributário, a carga tributária. Além disso, pode incluir formas ilegítimas e abusivas de evitar a incidência tributária ou, ainda, pode implicar a ocultação de renda, ativos e patrimônio.

A evitação de tributos não é uma novidade, remontando à Antiguidade. Registros sugerem que a tributação tenha feito parte da história humana tanto no Oriente quanto no Ocidente por pelo menos 2.500 anos, chegando, provavelmente, a 4.500 anos. Assim, a ocorrência de revoltas fiscais ou protestos contra tributos[43] pode ser, igualmente, muito antiga.[44] Tem-se notícia de ao menos uma forma de evasão fiscal na Antiguidade.[45] relacionada à isenção de impostos aos parentes de monarcas e de sumos sacerdotes. Ricos latifundiários de terras e até mesmo pequenos proprietários de terras, por vezes, alinhavam-se com o sacerdócio apenas para ganhar isenções ou para usurpar o controle da monarquia.[46] Porém, é provável que a forma mais comum de evasão fiscal na Antiguidade foi a fuga envidada por muitos camponeses que não podiam esperar isenções e se viam sobrecarregados com tributos pelos quais não conseguiam pagar por lhe faltar colheitas ou recursos. Assim, em vários momentos, os camponeses abandonaram suas terras e fugiram para territórios adjacentes, deixando para trás parentes e vizinhos para suportar o flagelo do cobrador de impostos.[47]

---

[42] A dúvida concernente à justificação do tributo diante da legislação tributária contemporânea é enfatizada na tese de Robert Nozick, segundo a qual a tributação da renda do trabalho – atualmente a fonte de renda mais importante em muitos Estados - não poderia ser substancialmente distinguida do trabalho forçado.

[43] O pagamento de tributos a César provocava um grande ressentimento porque simbolizava a submissão a Roma, tal qual evidenciado no famoso confronto relatado nos evangelhos de Mateus e Marcos, quando os fariseus tentaram primeiro prender Jesus, questionando-o sobre o pagamento de tributo, na esperança de revelá-lo um rebelde. Mas a resposta de Jesus os confunde: "Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus" (Marcos 12:17). Cf. BURG, 2004, op. cit., p. 09.

[44] BURG, op. cit., p. 08.

[45] Em 212 d.C., no Egito (*Constitutio Antoniniana*) o imperador romano Caracalla conferiu cidadania romana a praticamente todos os residentes das províncias romanas, deixando o *status* da maioria dos egípcios praticamente inalterados, de modo que continuaram sujeitos ao opressivo imposto romano. Em protesto pelo *poll tax* e outros impostos, uma porcentagem considerável dos egípcios abandonou o cultivo de seus campos e fugiu de suas casas - um modo clássico de evasão fiscal. O efeito a longo prazo do *poll tax*, para o qual os romanos aparentemente nada retornaram, foi o declínio da economia do Egito, que se acelerou severamente no terceiro século. Cf. BURG, 2004, p. 36.

[46] BURG, op. cit., p. 09.

[47] "It is also certainly worthy of note that some evidence suggests that from the second to the seventh centuries AD, as barbarians invaded the weakening Roman Empire, many poor people fled their lands or towns, or simply deserted straightforwardly to the ranks of the invaders, as a means of escaping intolerably burdensome taxes. As the invaders crossed the frontiers to overrun Roman provincial outposts, their pillaging and plundering naturally targeted the properties of the wealthier inhabitants, not the meager pickings of the poor and dispossessed, so that these poor folks had far less reason to fear the barbarians. And it is quite clear that heavy taxation to pay the

Os escritos inseridos sobre a Rosetta Stone, uma laje de basalto preto datada de aproximadamente 200 a.C., sob o reinado de Ptolomeu V, traz interessantes revelações sobre o período. As inscrições da Rosetta Stone demonstram que a pressão da carga tributária estava destruindo o Egito, já que o acúmulo de tributos não pagos havia alcançado níveis intoleráveis. Confiscos massivos de propriedades privadas eram desastrosos para o país, com vilas sendo desocupadas, fazendas sendo abandonadas e diques ao longo do rio Nilo sem alguma manutenção. Alagamentos ameaçavam todo o Egito, e a libertação de "rebeldes fiscais" era necessária porque os presídios estavam superlotados e o Egito necessitava desesperadamente de trabalhadores.[48] Charles Adams preleciona sobre a proclamação de paz inscrita na Rosetta Stone:[49]

> The amnesty meant that the land was filled with fugitives who had fled their homes to escape punishment for not paying their taxes. In short, the grants of tax immunity set down in the Rosetta Stone paint a pitiful picture of Egypt, and indicate that her rulers were driven to take desperate measures to end the social and economic chaos their excessive tax system had created.

Também podem ser citadas as revoltas fiscais ocorridas no período do Estado Patrimonial, que perdurou entre final do século XVII e início do século XVIII. A liberdade individual, regra geral,[50] não tinha o condão de limitar o poder tributário. A excessiva incidência de carga tributária sobre os pobres e a utilização do tributo com função confiscatória acabou por gerar um movimento de resistência à opressão fiscal,[51] desencadeando diversas revoltas fiscais.

Por outro lado, Charles Adams relata que séculos de tributação abusiva na Europa colaboraram para que europeus passassem a evitar, cada vez mais, o pagamento de tributos, conduta essa que pôde ser observada, mais recentemente, também nos Estados Unidos:[52]

> Reduction of taxes by evasion involved falsification of records, bribery and concealment of some kind. Usually it involved skilled specialists Smuggling along the coasts of Europe operated upon a grand scale for centuries. A number of fascinating old books are available which are filled with tales of smugglers and wonderful illustrations.
> Centuries of heavy abusive taxation in Europe may explain the lax attitude of Europeans over tax sins. To carry out military adventures, European governments

---

costs of maintaining standing armies for protection against the barbarians was a major cause of the decline of the Roman Empire". Cf. BURG, op. cit., p. 09.

[48] Cf. ADAMS, op. cit., 2001, p. 21.

[49] ADAMS, op. cit., p. 21.

[50] O pagamento de tributos, à época do Estado Patrimonial, implicava apenas a liberação do homem da obrigação de prestar o serviço militar.

[51] TORRES, op. cit., 1991, p. 38.

[52] ADAMS, op. cit., 2001, p. 396.

> have been plundering their citizens for so long under the guise of taxation that it is understandable why Europeans feel the way they do. Except for a small number of wealthy people caught up in high progressive rates, North Americans have lived in a semi-tax-free climate. Modest and low taxes for the essentials of government breed respect, and America and Canada have a long history, until recently, of modest and downright light tax burdens. Evasion was just the mark of a poor citizen. Unfortunately, that attitude is changing and being replaced by the European point of view. Corruption, waste, stupid wars, mind-boggling spending, outrageous rates, and exemptions all combined to make every taxpayer's fair share often a fair share government mismanagement and tax injustice and follies. Americans are thinking like Europeans because their government is acting like over tax sins.

A literatura de *tax compliance* demonstra, ainda, que a percepção de justiça do contribuinte possui um impacto sobre a disposição de pagar impostos, já que um sistema fiscal injusto poderia aumentar os incentivos para racionalizar a trapaça ou as formas de evitação. Os contribuintes, com base na teoria da equidade, percebem sua relação com o Estado não apenas como uma relação de coerção, mas também como uma troca, estando mais inclinados a cumprir a lei se a troca entre o imposto pago e os serviços governamentais realizados puder ser considerada justa e equivalente. Além disso, as ações positivas do Estado tendem a aumentar as atitudes positivas dos contribuintes e, em consequência, seu compromisso com o sistema tributário e com o pagamento de impostos, melhorando o *tax compliance*. Benno Torgler cita estudos que indicam que indica que os contribuintes tendem a contribuir mais, mediante o pagamento de tributos, quando consideram estar adequadamente representados por meio das instituições políticas. Por outro lado, o oposto ocorre quando se está diante de governos ineficientes e corruptos e que não inspiram a confiança de que os recursos coletados por meio de tributos serão revertidos ao interesse público.[53]

---

[53] "Recent studies have shown that governance also affects tax noncompliance, and the outcome in many countries might be explained by underlying political conditions. Countries might tend to achieve an equilibrium positioning with regard to the size and nature of their fiscal systems. This equilibrium largely reflects the balance of political forces and institutions. Sustainable changes are generated only when the system is "shocked" to a new equilibrium (BIRD; MARTINEZ-VAZQUEZ; TORGLER, 2006). If taxpayers perceive that their interests (preferences) are represented properly in political institutions and that they receive an adequate supply of public goods, then their identification with the state and their willingness to contribute increases. However, in an inefficient state where corruption is rampant, the citizens will have little trust in authority and, thus, little incentive to cooperate. A more encompassing and legitimate state reduces the willingness to commit tax fraud. Generally, tax evasion can be viewed as an "exit" option, a signal through which taxpayers can express their disagreement. Tax evasion restricts the government's ability to act as a Leviathan. Thus, tax evasion might reduce the tax revenues and, therefore, the size of government, which serves as a sign that governance is not working well.
A sustainable tax system is based on a fair tax system and responsive government, which is achieved with a strong connection between tax payments and the supply of public goods (BIRD *et al.*, 2006). The level of SNC also might be affected by governance quality, reducing
the opportunity costs of being compliant. Friedman, Johnson, Kaufmann, and Zoido-Lobaton (2000), as well as Torgler and Schneider (2009), showed that institutions affect the size of the shadow economy. Furthermore, there might be a crowding-out effect of morality among the tax administrators when there are many corrupt colleagues. On the one hand, if individuals and businesses believe neither that contracts will be enforced nor that productive efforts will be protected, then their incentive to be active in the shadow economy and tax evasion

Mais confiança no governo, na administração tributária e no sistema legal tende a aumentar o moral dos impostos e, portanto, a disposição dos contribuintes de contribuir para a manutenção do Estado.[54] Esta ideia está fortemente ligada à justificação moral dos tributos.

Outro fator considerado pelos contribuintes ao praticar condutas com vista a evitar o pagamento de tributos é o custo-benefício da *tax noncompliance*. Ou seja, quanto maior o grau de probabilidade de serem flagrados e de receberem uma penalidade, menor será a disposição de descumprimento da obrigação legal de pagar tributos. A análise econômica da dissuasão foi introduzida por artigo seminal de Gary Becker intitulado *Crime and Punishment: An Economic Approach*, e essa análise sugere que quando contribuintes decidem se irão violar a lei, levam em consideração não somente a pena nominal, mas também a probabilidade de a penalidade ser efetivamente imposta.[55]

Em consonância com o que foi antes dito, a percepção social de que o produto da arrecadação dos tributos é mal utilizado ou não é devidamente aplicado em projetos que efetivamente revertam em prol da coletividade, aliada ao paradigma liberal do Século XXI segundo o qual o Estado deve ceder espaço à atuação da sociedade civil, só tende a aumentar a evasão e elisão fiscais, acentuando a perda de arrecadação tributária. O Estado da Sociedade de Risco, marcado pela restrição do intervencionismo estatal sobre a esfera privada, com o favorecimento de uma abordagem dos problemas jurídicos em termos do indivíduo, abandona a macroperspectiva e passa à defesa do discurso dos direitos civis ou políticos individuais, da propriedade privada e de tutelas não-massivas.

A resistência ao pagamento de tributos advém, enfim, da concepção liberal segundo a qual cada um teria o direito de administrar seus bens e recursos da melhor forma que lhes aprouver, já que o Estado Social mostrou não conseguir cumprir o seu intento de prover uma contrapartida satisfatória pelos tributos pagos.

---

activities increases, which strengthens the incentive to commit SNC. On the other hand, rules attained through active involvement enhance the level ofrule obedience and the willingness to cooper- ate and act in line with those decided rules. The more people and companies are involved in establishing rules, the stronger will be their sense of obligation (CIALDINI, 1989; MCEWEN; MAIMAN, 1986). The way taxpayers are treated by the authorities affects their evaluations of authorities and their willingness to cooperate (see, e.g., TYLER; CASPER; FISHER, 1989). Tyler (1997), argued that understanding what people and companies want in a legal procedure helps to explain public dissatisfaction with the law and points toward directions for building public support for the law in the future". TORGLER, 2010, p. 540.

[54] Cf. TORGLER, 2007, p. 18.

[55] Gary Becker desenvolveu uma fórmula simples, pela qual a penalidade esperada é igual à penalidade nominal descontada pela probabilidade de a penalidade ser imposta, ou probabilidade de punição: EP = NP x PP (onde EP é a penalidade esperada, NP é a penalidade nominal e PP é a probabilidade de punição). Diversos modelos de evasão fiscal foram desenvolvidos para descrever o comportamento do contribuinte com base na abordagem de Becker. BECKER, 1968, *apud* RASKOLNIKOV, 2006, p. 576.

Liam Murphy e Thomas Nagel, ao tratarem sobre a relação entre tributação e propriedade privada, divergem profundamente do pensamento liberal, aduzindo que, em realidade, a propriedade privada não é moralmente fundamental, somente sendo possível devido a uma convenção, um arranjo-político que expressamente lhes reconheça. De acordo com os filósofos da Universidade de Nova Iorque, não se pode conceber a propriedade como algo que seria atassalhado pelo sistema tributário, mas sim como algo criado e possibilitado por referido sistema.[56]

Assim, os direitos de propriedade são direitos que os indivíduos têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes; os cidadãos individuais apenas podem ser proprietários de algo quando existem leis promulgadas e impostas pelo Estado. Dessa forma, a tributação não consiste na forma em que o Estado deve se apropriar e redistribuir algo que os cidadãos já possuem, mas sim na própria determinação e possibilidade de atribuição dos direitos de propriedade. Ronald Dworkin, ao mesmo tempo em que reconhece o esforço pessoal e habilidade de cada indivíduo na obtenção de riquezas, realça a importância do papel do Estado como realizador das políticas públicas que viabilizam o processo produtivo:[57]

> We start by recognizing that just about everything the government of a large political community does – or does not do – affects the resources each of its citizens has with which to face his life. So a state cannot escape the demands of equal concern by disavowing responsability for economic position of any citizen. Of course, the resource that any citizen has at any given moment is a function of many variables, including his physical and mental powers and abilities, his past choices, his luck, the atitudes of others towards him, and his power or desire to produce what others want. We may call these his personal economic variables. But the upshot of all these personal variables for his actual resources and opportunities will in every case also depend on political variables: on the laws and policies of the communities in which he lives or works. We may call these laws and policies the political settlement. The tax laws are of course an important part of the political settlement, but every other part of the law belongs to the political settlement as well: fiscal and monetary policy, labor law, environmental law and policy, urban planning, foreign policy, health care policy, transportation policy, drug and food regulation, and everything else. Changing any of these policies or laws would change the distribution of personal wealth and opportunity in the community, given the same choices, attitudes, and other personal variables of each person.

Como se pode depreender, a visão puramente convencional da propriedade vai contra a intuição comum, uma vez que a maioria dos indivíduos enxerga a cobrança de tributos como sendo um ato de expropriação ou intervenção governamental indevida, levando-os a crer que

---

[56] MURPHY; NAGEL, 2005, p. 236-260.
[57] DWORKIN, 2006, p. 98-99.

estariam legitimados a atuar de forma a minimizar ou eliminar o impacto decorrente da tributação sobre sua propriedade.

Consequência disso é que, sob o discurso liberal e no contexto do Estado da Sociedade de Risco, o planejamento tributário possui o condão de influenciar a forma como pessoas, físicas e jurídicas, realizam seus negócios e atos jurídicos. Ao lado dessa prática, também a ocultação patrimonial e de recursos com a nítida finalidade de se evadir do pagamento de tributos produz óbvias consequências sobre o volume de recursos efetivamente carreados aos cofres públicos.[58] Por razões óbvias, as pessoas que mais se utilizam de subterfúgios para se evadir do pagamento de tributos são aquelas com maior riqueza e que dispõem, portanto, das ferramentas e recursos necessários para promover negócios complexos a fim de evitar a tributação, efetivando a transferência de ativos para jurisdições em que seu patrimônio fica oculto devido à proteção conferida pelo sigilo bancário. *A contrario sensu*, as estratégias utilizadas por grandes corporações e indivíduos super-ricos para evitar o pagamento de tributos são praticamente desconhecidas da maior parte dos contribuintes de fato e dos assalariados que têm o seu ônus tributário suportado na fonte.

Em que pese se reconheça a existência de uma crise moral na justificação dos tributos, decorrente da desconfiança da sociedade civil com relação ao mau uso dos recursos arrecadados, bem como da (diga-se, por vezes, falsa) percepção da excessiva onerosidade da carga tributária aplicada, o discurso liberal segundo o qual a fuga de tributos seria relevada por serem estes injustos e excessivos não favorece senão aqueles que têm reais condições materiais de implementar mecanismos de elisão ou evasão fiscal.

A perda da arrecadação fiscal dos países e consequente ausência de recursos suficientes para manutenção das atividades estatais e pagamento dos juros da dívida pública decorre da combinação de alguns fatores que são alavancados pela "revolta secreta" contra os tributos, pela predisposição em usar de subterfúgios para se esquivar do pagamento de algo que, ao olhar do contribuinte do Século XXI, não está moralmente justificado, representando uma indevida interferência estatal na propriedade privada.

1.3. Crise Financeira de 2008 e a crescente preocupação global com a *tax noncompliance*

Considerada, por muitos economistas, a mais séria crise financeira desde a Grande Depressão dos anos 1930, o colapso bancário global de 2008 intensificou o escrutínio sobre o sigilo conferido por bancos em paraísos fiscais, havendo sido decisiva para que os governos

[58] GODOI, 2016, p. 445.

adotassem medidas concretas para remoção dos obstáculos na troca de informações entre as diversas jurisdições, assim como para que impusessem limites às suas próprias regras de sigilo bancário.

Em síntese, a crise no mercado de hipotecas iniciada em 2007[59] evoluiu e culminou em uma crise do sistema bancário internacional, com o colapso do banco de investimento estadunidense Lehman Brothers, em 15 de setembro de 2008. A excessiva assunção de risco por bancos como o Lehman Brothers na concessão de empréstimos hipotecários ajudou a aumentar o impacto financeiro global. Com o intento de evitar um possível colapso do sistema financeiro mundial, foram realizadas fusões em massa de instituições financeiras, bem como empregadas outras políticas monetárias e fiscais que se mostraram paliativas, já que a crise de 2008 desencadeou uma recessão econômica global, com os mercados asiáticos sendo impactados e, logo em seguida, o sistema bancário dos países europeus.

A fim de estancar a crise no sistema bancário e evitar a quebra de grandes corporações, o Governo Bush autorizou uma medida emergencial no dia 03 de outubro de 2008 (*Emergency Economic Stabilization Act*), colocando à disposição das instituições financeiras e setor industrial, setecentos bilhões de dólares financiados com recursos do Tesouro Nacional, reforçando a tese keynesiana de que o capitalismo apenas é capaz de sobreviver mediante algum tipo de intervenção estatal.[60]

Fato é que a crise econômica global de 2008 teve um impacto dramático sobre a economia dos países, criando déficits anuais crescentes e aumentando o valor da dívida pública.[61] Foi nessa senda que a crise de 2008 contribuiu para que os países desenvolvidos reforçassem o uso de medidas contra a ocultação de recursos e riquezas, já que se considerou,

---

[59] O fator desencadeador para a crise financeira de 2008 foi uma alta taxa de inadimplência no setor de hipotecas residenciais *subprime* dos Estados Unidos, o chamado estouro da "bolha *subprime*".
Os clientes ofereciam como garantia do empréstimo suas propriedades privadas, mas como o mercado imobiliário entrou em crise, os preços dos imóveis caíram, reduzindo o valor das garantias dos empréstimos.
Como as baixas taxas de juros praticadas pelos bancos encorajavam os empréstimos hipotecários, muitas hipotecas foram agrupadas e transformadas em novos instrumentos financeiros, denominados títulos lastreados em hipotecas, em um processo conhecido como securitização. Tais pacotes poderiam ser vendidos como títulos de baixo risco, em parte porque eram acompanhados de um seguro de *swaps* de crédito. Os credores hipotecários, ao aprovar tais hipotecas, adotaram critérios de subscrição maleáveis, em parte devido a uma regulamentação desatualizada e negligente. Muitas das instituições financeiras que adquiriram esses títulos também acabaram sofrendo perdas.
Fato é que foram concedidos empréstimos muitos arriscados e a acumulação e subsequente alta taxa de inadimplência de tais hipotecas *subprime* resultaram na crise financeira e consequentes danos à economia mundial.

[60] Segundo o Prêmio Nobel de Economia Jean Tirole, "o Estado corrige as (inúmeras) falhas de mercado que acabámos de enumerar. Responsabiliza os actores económicos e é responsável pela solidariedade. Um dos mais claros defensores desta ideia é o economista inglês Arthur Pigou (professor de Keynes, em Cambridge), que, em 1920, introduziu o princípio do 'poluidor-pagador, na sua obra *The Economics of Welfare*". TIROLE, 2018, p. 165.

[61] CHRISTIANS; ALLISON. 2010, p. 21.

à época, que o uso dos paraísos fiscais por grandes corporações teria sido um dos fatores determinantes para o fracasso verificado no sistema bancário internacional.[62]

O então primeiro-ministro do Reino Unido, Gordon Brown, ao se pronunciar na cúpula do G20 realizada em abril de 2009 em Londres, pediu que todas as jurisdições aplicassem as mesmas regras sobre o compartilhamento de informações fiscais, com base no padrão da OCDE. Foi asseverado que a troca de informações baseada em um instrumento multilateral seria mais simples de administrar, bem como proporcionaria maior transparência e padrões mínimos para todos.

A reunião do G20 de 2009 introduziu, assim, listas brancas, cinzas ou negras de países, de acordo com seu grau de implementação de uma rede de tratados concernente à transparência fiscal e troca de informações. Caso almejasse pertencer a uma "lista branca", um país teria de assinar, no mínimo, doze *Double Tax Conventions* (DTCs), ou doze *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs) e, nesse momento, havia uma pressão muito grande da comunidade internacional para que os países se comprometessem com a assinatura de tais tratados. Foi nesse contexto que, no dia 13 de março de 2009, Áustria, Bélgica, Suíça e Luxemburgo anunciaram sua vontade de aplicar o Art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE aos seus DTCs, o que acarretou o remanejamento desses países para a lista branca da OCDE em setembro de 2009.[63]

Paralelamente, entre 2008-2011 foi adotado, no Reino Unido e em outros países da Europa, um programa de austeridade pelo qual se esperava que a economia seria reequilibrada, as finanças públicas estabilizadas e o *déficit*, finalmente, derrotado. Ocorre que, ao contrário do prognóstico inicialmente dado, o programa de austeridade falhou em restabelecer o equilíbrio da economia e, em 2012, o *déficit* não mostrou sinais de dissipação e as previsões de crescimento do PIB continuaram a cair.

Acerca da adoção do programa de austeridade na Europa no pós-crise de 2008, Mark Blyth faz o seguinte relato: "*A austeridade tem sido aplicada com excepcional vigor durante a presente crise financeira europeia e produziu exatamente os mesmos fracassos que seriam de esperar se a sua história intelectual e natural tivesse sido investigada*".[64]

---

[62] Para Richard Murphy, ainda que Gordon Brown tenha optado por responsabilizar os paraísos fiscais pelo fracasso do sistema bancário, a OCDE não teria cumprido sua promessa de combater os paraísos fiscais, ao se limitar à criação de um sistema de listagem negra do qual um paraíso fiscal poderia se retirar assinando apenas doze acordos de troca de informações extremamente limitados com outros Estados, que poderiam, da mesma forma, também constituir paraísos fiscais. (MURPHY, 2013).

[63] OECD, 2009. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42497950.pdf.

[64] BLYTH, 2017, p. 322.

A partir desse momento, houve uma mudança de entendimento, passando-se da crença na austeridade para o reconhecimento de que ela não estava, definitivamente, operando uma queda no *déficit* e proporcionando o crescimento do setor privado. Ao contrário, à medida em que os governos locais tentavam conter o impacto da crise em suas economias domésticas, houve um maciço acréscimo na dívida pública. E, obviamente, porque a dívida é pública, é o contribuinte local que deve pagar por tal dívida, o que passou a impactar diretamente a qualidade de vida dos indivíduos locais.

Assim foi que, a crise de 2008 e posterior falha na implementação da política de austeridade fiscal gerou - dentre os debates que versam sobre a instituição de novos tributos e a eliminação de certos benefícios fiscais como forma de aumento da arrecadação estatal - um chamado contra os paraísos fiscais, com o propósito de trazer de volta, aos países de origem, o dinheiro oculto em jurisdições distantes.

Tal apelo emergiu da crença de que a busca ativa dos recursos, no exterior, dos indivíduos super-ricos e grandes corporações que buscam se esquivar ou minimizar o pagamento de impostos resolveria o problema da dívida pública dos países, evitando que indivíduos comuns tivessem que arcar com o enorme sacrifício de suportar sozinhos esse pesado ônus.[65]

Desperta, então, a consciência coletiva de que se algumas grandes corporações ou indivíduos super-ricos não pagassem sua parcela justa de impostos, aquilo que elas não estavam pagando teria de ser feito por outra pessoa. Ao mesmo tempo em que tal percepção se disseminava, a Bloomberg trouxe ao conhecimento do público, em outubro de 2011, o fato de que grandes corporações, como o Google,[66] não estavam pagando sua parcela justa de impostos[67] - o que significava dizer que pessoas comuns teriam de pagar mais. Causou enorme indignação à sociedade em geral o fato de que as corporações multinacionais e multimilionários pudessem se valer de arranjos extremamente complexos e de formas de

---

[65] "The economic crisis of 2008, although not directly linked with the issue of bank secrecy and offshore accounts, gave a further impetus in favour of global transparency and put more pressure on tax havens. International organizations (such as the UN or the OECD), and notably G20 countries called for action in this field. As of 2008, the implementation of global standards of transparency and exchange of information has been at the top of the agenda of the G20 meetings in Washington, London and Pittsburgh". OBERSON, 2018, p. 08.

[66] Disponível em: https://www.bloomberg.com/news/articles/2011-10-13/irs-auditing-how-google-shifted-profits-offshore-to-avoid-taxes.

[67] A partir de 2012, a *tax avoidance* passou a ser um fator de preocupação da agenda política, e uma das razões para isso é que foi levado ao conhecimento do público a vultosa soma dos recursos que deixou de ser arrecadada das grandes corporações. Em abril de 2012, o Mail on Sunday sugeriu que apenas cinco gigantes da Internet dos EUA (Google, Amazon, Apple, eBay e Facebook) estavam as corporações que evitaram o pagamento de 666 milhões de libras em impostos anuais no Reino Unido. A estimativa do total de impostos perdidos para o Reino Unido como resultado da evasão fiscal de dezenove companhias era de 3 bilhões de libras. Disponível em: https://www.forbes.com/sites/timworstall/2012/04/16/apple-amazon-google-ebay-and-facebook-all-accused-of-uk-tax-dodging/#4b5d73de65a4.

planejamento tributário agressivo, organizados e promovidos por especialistas em tributação altamente remunerados, a fim de transferir lucros auferidos em seus países de origem para *offshore* em paraísos fiscais. Tal indignação pôde ser constatada nos protestos realizados durante conferência do G20 em abril de 2009, em Londres:[68]

> Thousands of protesters took to the streets of London last April during a summit of leaders of the world's biggest economies to show their anger at the way governments and banks had helped prolong one of history's worst economic downturns. Tax was not central to the demonstrator's campaign, but inside the conference centre it became a key issue for the heads of government and ministers. The outcome of the two day event was a global commitment to minimize tax evasion and to improve offshore tax compliance. It had only taken a few meetings for the G20 to initiate what turned out to be the busiest year ever for measures on tax information exchange and offshore compliance. The government leaders put all their faith in the OECD and its standard for tax information exchange.

O panorama acima descrito demonstra que, enfim, foi aceso o alerta de que os tesouros nacionais estavam perdendo enormes quantias de dinheiro num momento de alto endividamento público e baixas expectativas de crescimento, enquanto os mais pobres e vulneráveis indivíduos da sociedade estavam arcando com os ônus decorrentes de tal perda.

Em última análise, a crise financeira global criou um ambiente político sem precedentes com vista ao reconhecimento, pelos governos, de que algo deveria ser urgentemente feito para combater o planejamento tributário agressivo e a ocultação patrimonial em paraísos fiscais, já que valiosos recursos das economias locais estavam sendo subtraídos em prejuízo das suas populações. Contribuíram, para a criação de tal ambiente político, a exposição dos atos praticados por lucrativas corporações multinacionais com vista a se evadir do pagamento de tributos, assim como a crescente preocupação com o nível de qualidade de vida das populações locais e acentuação da desigualdade. A percepção de que os governos que sofriam com a perda de arrecadação tributária teriam de agir rapidamente contra a opacidade financeira foi ganhando volume nos anos seguintes, tendo sido inflamada com o advento de um fato de espantosa gravidade, cuja divulgação, em 2015, revelou a real dimensão da problemática a ser enfrentada.

1.4 Desdobramentos do Escândalo *Panama Papers*

Os governos de todo o mundo passaram a reconhecer que a evasão e a elisão fiscais constituíam um enorme problema de governança global. Enquanto indivíduos comuns pagam

[68] Cf. GROCOTT, 2010, p. 13.

regularmente seus impostos, indivíduos super-ricos e grandes corporações se valem de planejamento tributário abusivo e do uso de estruturas *offshore* para ocultar seu patrimônio e evitar, com isso, o pagamento de tributos em seus países de residência. O vazamento, em 2015, do que ficou conhecido mundialmente como escândalo do *Panama Papers*, não apenas confirmou a existência da evasão fiscal e ocultação patrimonial, mas também mostrou à sociedade a magnitude e proporção da problemática que envolve a *tax noncompliance* e a propositada ocultação de patrimônio com o fim de evitar a execução forçada no país em que incidente a tributação.

Em 2014, o jornalista alemão Bastian Obermayer recebeu de uma fonte anônima cerca de 11 milhões de documentos incriminadores da conduta de muitos indivíduos poderosos e multimilionários em todo o planeta, envolvendo mais de 210.000 empresas em 21 jurisdições *offshore*. Bastian, que trabalhava para o jornal alemão *Süddeustche Zeitung* como repórter, obteve milhões de documentos, incluindo escrituras de constituição de empresas, contratos e extratos de transferências bancárias na cifra de milhões de dólares envolvendo dezenas de chefes de Estado, empresários, políticos, banqueiros e atletas. As quantias eram movimentadas por meio de empresas *offshore* adquiridas junto a um escritório de advocacia panamenho chamado Mossack Fonseca (Mossfon), especializado em Direito Comercial, aconselhamento em investimentos e estruturas negociais internacionais. O escritório Mossack Fonseca possuía décadas de experiência em auxiliar indivíduos em todo o mundo a esconder sua riqueza, com o óbvio intento de escapar de custos tributários de seus países de origem e, em outros casos, com o propósito de ocultar o comércio de armas, drogas e outros negócios ilícitos. Operações duvidosas eram realizadas por intermédio de sociedades empresárias de fachada (chamadas de *shell companies*) situadas em paraísos fiscais e criadas sem qualquer burocracia. Funcionários do escritório de advocacia figuravam como sócios-administradores dessas sociedades empresárias, facilitando a ocorrência de milhares de transações sem que os governos pudessem identificar os reais beneficiários e proprietários dos recursos.

A ABC australiana descreveu da seguinte forma a atuação da Mossack Fonseca:[69]

> Através de complexas estruturas de companhias de fachada e contas fiduciárias, os serviços da Mossack Fonseca permitem aos seus clientes atuar por trás de uma parede de sigilo, muitas vezes impenetrável. O êxito da Mossack Fonseca reside numa rede global de contabilistas e bancos de prestígio que contratam a sociedade para gerir as finanças dos clientes abastados. Os bancos são o principal motor por trás da criação de empresas opacas em paraísos fiscais. Grande parte do trabalho da sociedade é perfeitamente legal e benigno. Mas, pela primeira vez, esta fuga de

[69] Disponível em: http://www.abc.net.au/news/2016-04-04/explained-what-are-the-leaked-mossack-fonseca-panama-papers/7270690. Australian Broadcasting Corporation.

> informação permite-nos perceber o seu funcionamento interno, trazendo alguma luz a um negócio que permite aos operadores grande margem de manobra.

Embora o uso de sociedades de fachada em paraísos fiscais seja lícito,[70] o ambiente opaco em que operam é, frequentemente, franqueado a abusos de todos os tipos por criminosos e indivíduos que querem evitar a responsabilidade, mantendo suas identidades e atividades anônimas. O caso *Panama Papers* deixou bem claro que o uso de sociedades *offshore* tem como principal propósito ocultar algo de alguém, e esse algo representa uma riqueza: seja a riqueza tributável, seja a riqueza que poderia servir para pagamento de créditos já constituídos no país de origem, ou, ainda, a riqueza oriunda de atividades ilícitas. Frederik Obermaier e Bastian Obermayer bem enumeram os motivos que levam pessoas poderosas a se valerem de empresas *offshore:*[71]

> Evidentemente, existen múltiples motivos para utilizar sociedades offshore. Y, como es lógico, la posesión de una empresa de este tipo no es, em sí misma, punible. Todo depende de lo que se haga com ella. Pero lo certo es que, em la mayoría de los casos, tras uma sociedade offshore anónima alguien oculta algo. Al fisco, a la exmujer, al antiguo sócio o a la opinión pública, siempre curiosa. Y esse algo pueden ser propriedades inmobiliarias, cuentas bancarias, cuadros, participaciones em empresas, acciones o valores de todo tipo.
> La experiencia demuenstra que a menudo quienes aprovechan el anonimato de las sociedades pantalla son aquellos que realizan negócios basados precisamente em el anonimato. Contrabandistas de armas, tratantes de personas, narcotraficantes y otros delincuentes. Inversores que no quieren dar a conocer su verdadeira identidade ni sus verdadeiras intenciones. Políticos de primera fila que desean sacar del país su patrimônio, posiblemente porque lo han acumulado de uma forma no del todo limpia. Empresas que mueven el dinero destinado a sobornos [...] La lista podría alargarse com muchos más elementos.

O escândalo do *Panama Papers* tornou explícito como um véu de sigilo ainda permite a transferência de recursos para jurisdições situadas no exterior, sendo ocultados com sucesso das autoridades fiscais. A OCDE imputou o episódio a uma "falha consistente do Panamá em aderir e cumprir os padrões internacionais monitorados pelo Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais", o que estaria "facilitando o uso de centros financeiros *offshore* para esconder fundos, privando os governos de receita tributária e frequentemente auxiliando e encorajando o comportamento criminoso".[72] Foi asseverado que, em 2009, quando o objetivo inicial do Fórum Global era chegar a um acordo

---

[70] Não obstante, o padrão internacional estabelecido pela Força-Tarefa de Ação Financeira Intergovernamental (FATF), que orienta as sociedades de fachada, é bem definido: ele diz que os países devem adotar as medidas necessárias para evitar seu uso abusivo, assim como garantir as autoridades competentes obtenham informações precisas sobre o beneficiário efetivo.
[71] OBERMAYER; OBERMAIER, 2016, p. 22-23.
[72] Informação disponível em: https://www.oecd.org/fr/fiscalite/questions-and-answers-on-panama-papers.htm.

internacional sobre a troca de informações, a maioria dos países e jurisdições concordou em participar, enquanto alguns, incluindo o Panamá, estavam relutantes em assumir compromissos ou avançar junto com o resto da comunidade internacional. O Panamá continuava bem atrás da maioria dos outros centros financeiros internacionais no tocante à matéria de cooperação tributária, apenas tendo atualizado sua legislação interna em 2015, a fim de fornecer a base necessária ao engajamento na fase do processo de revisão que avaliaria se estaria ocorrendo a efetiva troca de informações. Ainda sob o escrutínio e olhar reprovador da comunidade internacional, apontou-se que, quando o G20 já havia identificado a Troca Automática de Informações como novo padrão internacional em 2014 e quase 100 jurisdições e países haviam concordado em implementá-lo – incluindo Bermudas, Ilhas Cayman, Hong Kong, Jersey, Singapura e Suíça -, o Panamá havia se recusado a assumir o mesmo compromisso.

Percebeu-se que talvez o Panamá representasse somente a ponta do iceberg de um problema gigantesco que tinha o condão de acarretar perdas financeiras brutais aos Estados; o Fórum Global identificou vários países e jurisdições membros cuja estrutura legal e reguladora para a troca de informações ainda não estava de acordo com os padrões internacionais, incluindo Guatemala, Cazaquistão, Líbano, Libéria, Micronésia, Nauru, Trinidad e Tobago e Vanuatu, entre outros.

No Estado da Sociedade de Risco, a dimensão da problemática relacionada à possibilidade de ocultação de riqueza revelada pelo caso *Panama Papers* - cujas transações abrangeram diversas jurisdições, entidades e indivíduos – revelou-se uma enorme ameaça à sustentabilidade financeira dos Estados. Percebeu-se, assim, que se tais ônus não fossem socializados, os países não teriam condições de lidar sozinhos com uma problemática de tais proporções. Os repórteres do *Süddeutsche Zeitung* assim descreveram as primeiras reações políticas advindas da divulgação do escândalo envolvendo o escritório Mossack Fonseca:[73]

> Apenas unas semanas después de la revelación, se hace patente que no solo la atención despertada es mucho mayor de lo que habíamos esperado. También lo son las reacciones políticas.
> Barack Obama toma posición respecto a los papeles de Panamá y se refiere a la evasión fiscal como um problema acuciante. Los países del G20 reaccionan com um nuevo catálogo de medidas. El Parlamento Europeo incluso pone em marcha uma comisión de investigación propia.
> Pero también se empreendem numerosas acciones concretas. Em vários países se llevan a cabo registros e investigaciones. Em Suiza se inspecionam las oficinas de la UEFA y de su agencia de marketing. Em Ginebra se confisca, em el puerto franco,

[73] OBERMAYER, OBERMAIER, op. cit., p. 402.

> la obra *Hombre sentado com um bastón*, de Amedeo Modigliani. Em El Salvador se realiza un registro em la sede de Mossack Fonseca. También em Perú.

Assim, diante das revelações sem precedentes do caso envolvendo o escritório panamenho, oficiais de governos de todo o mundo se mobilizaram, convocando reunião especial do projeto da União Internacional de Informação e Colaboração sobre Paraísos Fiscais (JITSIC),[74] a fim de explorar as possibilidades de cooperação e compartilhamento de informações, identificar os riscos de *tax noncompliance* e entrar em um acordo com relação a uma ação colaborativa.[75]

A reunião da JITSIC, realizada em abril de 2016 na OCDE a portas fechadas, teve o intuito de propiciar aos altos funcionários das Administrações Tributárias de diversos países uma primeira oportunidade para atuar em conjunto contra riscos comuns, diante do considerável conjunto de informações reveladas pela divulgação do escândalo do *Panama Papers*.

A partir de então, foram envidados diversos esforços da OCDE para implementar acordos de cooperação administrativa fiscal em matéria tributária. Em 11 de maio de 2016, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais anunciou que Bahrain, Líbano, Nauru, Panamá e Vanuatu se comprometeram a compartilhar informações de contas bancárias automaticamente com outros países. Com esses novos compromissos, 101 jurisdições em todo o mundo se comprometeram a implementar o compartilhamento de informações de acordo com o *Common Reporting Standard* desenvolvido pelos países da OCDE e do G20 e endossado pelo Fórum Global em 2014. "Estamos vendo agora um movimento irrefreável em direção ao compartilhamento de informações, com base em um único padrão comum desenvolvido pela OCDE e endossado pela comunidade internacional", disse o secretário-geral da OCDE, José Angel Gurría Treviño na referida ocasião, exortando os países que ainda não haviam aderido à Convenção Multilateral a fazê-lo. A OCDE também noticiou, na época, que o Fórum Global monitorava a implementação de padrões de transparência tributária para garantir a entrega efetiva e oportuna dos compromissos assumidos, a confidencialidade das informações trocadas e para identificar as áreas onde o apoio seria necessário, além de tomar medidas para assegurar que os países em

---

[74] A JITSIC, que agrupa representantes de Administrações Tributárias de 46 países, é uma rede de altos funcionários que responde pelos riscos de *tax compliance*, tendo como missão reagir aos riscos de fraude fiscal em escala internacional, mediante uma colaboração ativa e troca de informações rápida e eficaz com outras Administrações Tributárias.

[75] Informação disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-administrations-ready-to-act-on-panama-papers.htm.

desenvolvimento pudessem se beneficiar da mudança global em andamento para a troca automática de informações de contas financeiras.[76]

Em 15 de julho de 2016, foi formalmente comunicada à OCDE a decisão do Panamá de assinar a Convenção CoE / OCDE. Em 27 de outubro de 2016, o Panamá assinou, efetivamente, a referida Convenção, havendo se tornado a 105ª jurisdição a se unir ao principal instrumento do mundo para aumentar a transparência e combater a evasão fiscal transnacional. A adesão do Panamá ao referido acordo significou, para a OCDE, a implementação de um compromisso de cooperação plena com a comunidade internacional em matéria de transparência fiscal – adesão essa que teve, após o escândalo do *Panama Papers*, especial importância simbólica na área de cooperação internacional. "A decisão do Panamá de assinar a Convenção Multilateral é uma confirmação de seu compromisso de tomar as medidas necessárias para atender às expectativas internacionais na luta contra a evasão fiscal", afirmou Angel Gurría, durante a cerimônia de assinatura com a então embaixadora do Panamá na França, María del Pilar Arosemena de Aleman. "Também envia um sinal claro de que a comunidade internacional está unida em seus esforços para erradicar a evasão fiscal no exterior. Continuaremos nossos esforços até que não haja mais lugar para se esconder", afirmou o secretário-geral da OCDE, na mesma ocasião.[77]

Em 15 de janeiro de 2018, na sede da OCDE em Paris, o Panamá aderiu ao *CRS Multilateral Competent Authority Agreement* (CRS MCAA), que é o principal acordo internacional para implementar a troca automática de informações de contas financeiras sob a Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa. Ao assinar referido acordo, o Panamá reafirmou seu compromisso em implementar a troca automática de informações de acordo com o *Common Report Standard* (CRS) da OCDE / G20, permitindo a ativação de relações bilaterais com 97 outras jurisdições a partir de setembro de 1998. Na cerimônia de assinatura, o vice-secretário-geral da OCDE, Masamichi Kono parabenizou o Panamá por ter dado um passo importante para a criação de uma rede de intercâmbio global para a troca automática de informações financeiras, asseverando que o referido país passa a ocupar "excelente posição para cumprir plenamente seu compromisso de iniciar as trocas de CRS com todos os parceiros interessados em setembro deste ano".[78] Na mesma data, a OCDE

---

[76] Informação disponível em: https://www.oecd.org/tax/panama-decides-to-sign-multilateral-tax-information-sharing-convention.htm.

[77] Disponível em: https://www.oecd.org/tax/panama-joins-international-efforts-against-tax-evasion-and-avoidance.htm.

[78] Informação disponível em: https://www.oecd.org/tax/panama-joins-international-tax-co-operation-efforts-to-end-bank-secrecy.htm.

publicou um gráfico, demonstrando o grau de comprometimento dos Estados em proceder à troca automática de informações fiscais sob o padrão estabelecido no CRS.[79]

Ainda como consequência do escândalo do *Panama Papers*, no dia 24 de janeiro de 2018, Barbados, Costa do Marfim, Jamaica, Malásia, Panamá e Tunísia assinaram o Instrumento Multilateral do BEPS (MLI) elevando o número total de signatários para 78 (atualmente, referido instrumento conta com 89 países participantes).[80] O MLI atualiza a rede existente de tratados fiscais bilaterais, reduzindo as oportunidades de evasão fiscal por parte de corporações multinacionais, poupando os Estados Partes da tarefa de ter de renegociar, bilateralmente, milhares de acordos de bitributação. "A assinatura de hoje da convenção multilateral é outro passo importante para a atualização das regras tributárias internacionais por meio da implementação rápida do pacote BEPS", afirmou o secretário-geral da OCDE, Angel Gurría.[81]

É inevitável concluir que o caso *Panama Papers* representou uma mudança de paradigma, havendo sido envidadas, nos anos seguintes, diversas iniciativas com vista a inserir jurisdições secretas como o Panamá no movimento global em prol da transparência e cooperação fiscal. A comunidade internacional parece, enfim, ter se apercebido de que o processo de cooperação e transparência internacional deve ser ampliado para abarcar o maior número de jurisdições possíveis, sob pena de falhar em seu intento de evitar a perda da arrecadação fiscal e erosão da base tributável.

1.5 Ameaças à Sustentabilidade Financeira dos Estados

A perda de arrecadação do Estado Fiscal decorre, a nosso sentir, de um conjunto de fatores que se relacionam à crise da justificação moral do tributo. A vontade consciente de fugir, por meios lícitos ou ilícitos, do pagamento de tributos tende a ser mais facilmente concretizada mediante o uso de novos recursos tecnológicos que garantem a privacidade das operações financeiras (a exemplo dos criptoativos), assim como pelo livre fluxo de capitais e segredo bancário assegurado por paraísos fiscais.

---

[79] Gráfico disponível em https://www.oecd.org/tax/panama-joins-international-tax-co-operation-efforts-to-end-bank-secrecy.htm.
[80] Informação atualizada até 13 de outubro de 2019.
[81] Informação disponível em: https://www.oecd.org/tax/major-step-forward-in-international-tax-cooperation-as-additional-countries-sign-landmark-agreement-to-strengthen-tax-treaties.htm.

A soma de tais fatores acarreta um resultado ameaçador à soberania fiscal dos Estados, que constitui o direito de o Estado exercer a competência tributária sobre seus contribuintes onde quer que eles estejam.

Em primeiro lugar, decorrência lógica da "revolta secreta" e da crise relacionada à justificação do tributo é a consequente prática de atos de evasão por aqueles que poderiam arcar com um peso maior da carga tributária; o que leva, por sua vez, à insuficiência da receita fiscal, desprovendo os Estados dos meios necessários para exercer suas funções. A adoção do discurso liberal, defendido por muitos no Estado da Sociedade de Risco, carrega em si muitas implicações negativas do ponto de vista social e econômico para os Estados, já que aqueles que conseguem se esquivar, efetivamente, do pagamento de tributos, são os indivíduos mais ricos e, portanto, os que menos necessitam das prestações positivas estatais.

Em segundo lugar, a livre circulação de capitais proporcionada pela globalização favorece um quadro de concorrência fiscal entre os Estados, o que gera, via reflexa, a limitação da soberania fiscal dos países. A limitação da soberania fiscal gerada pela concorrência fiscal se dá na medida em que os Estados tendem a reduzir os tributos a fim de ter competitividade,[82] o que ocasiona a perda de receitas fiscais.

Por fim, a livre circulação possibilita, obviamente, a remessa de capitais para jurisdições em que a tributação é nula ou baixa, com garantia da confidencialidade das contas. A opacidade financeira favorece que o paradeiro do capital que agora circula livremente não chegue ao conhecimento das autoridades fiscais dos países de origem, impossibilitando a devida cobrança de tributos e gerando mais perdas fiscais. Cite-se como fator de agravamento, ainda, o incremento de novas tecnologias como o uso de criptoativos em contraposição ao sistema financeiro atual, que exige uma série de informações pessoais para a validação de uma operação bancária. A utilização de criptomoedas exsurge como um problema para as autoridades monetárias mundiais, já que, além de ter o condão de

[82] "Daí que o problema actualmente mais crítico seja o da insuficiência da receita fiscal decorrente dessa concorrência. Temos assim uma competitividade, uma concorrência entre sistemas fiscais que leva os Estados a reduzir sobretudo a tributação das empresas, bem como a permitir que estas utilizem diversos instrumentos para reduzir a sua matéria colectável, como acontece, por exemplo, com os preços de transferência.
Por isso, ao problema fiscal do século XX, centrado na questão do excessivo peso dos impostos ou da excessiva carga fiscal, ou seja, na definição do 'limite superior' da tributação, acresça actualmente um outro mais preocupante: o da eventual insuficiência das receitas fiscais para o Estado poder desempenhar as suas funções, sejam estas as do Estado *tout court*, sejam sobretudo as mais exigentes do Estado Social. O que tem tido como consequência uma tributação cada vez mais agravada de atividades e bens que não podem beneficiar da mencionada concorrência fiscal". Cf. NABAIS. op. cit., (nota 14), p. 21-22.

desestabilizar o mercado financeiro, tal tecnologia garante a privacidade aos seus usuários, possibilitando a realização de transações mediante o uso de pseudônimos.[83]

O quadro antes mencionado põe em risco a sustentabilidade financeira do Estado, que não consegue arrecadar o suficiente para assegurar os meios necessários à consecução de suas políticas na área de segurança, saúde e educação. O ônus da carga tributária acaba por recair sobre os contribuintes que desconhecem ou não têm meios de proceder a sofisticadas estratégias de planejamento tributário ou a transferências de recursos para outras jurisdições. José Casalta Nabais assim resume a crise da sustentabilidade financeira dos Estados:

> Em suma, ao problema do limite superior da tributação, acima do qual o sistema fiscal poderia assumir-se como confiscatório, acrescentou-se agora o problema da insuficiência da receita fiscal, que não assegura o mínimo de meios necessários ao exercício das funções estaduais. Ou seja, a concorrência fiscal entre os Estados sem regras nem limites põe em causa a sustentabilidade financeira do Estado e não resolve o problema da excessiva carga fiscal designadamente sobre os rendimentos do trabalho. Significa isto que o problema do limite máximo do Estado Fiscal se mantém, reportado agora ao carácter confiscatório que o sistema fiscal acaba por ter para os contribuintes que não dispõem de efectivas hipóteses de deslocar para outras jurisdições as suas manifestações de capacidade contributiva. O que não mais é do que a sobrecarga da classe média com impostos e outros tributos, a qual não deixará de contribuir para a própria redução dessa classe e, consequentemente, para a desagregação da base de legitimação do Estado democrático.

Assim, parece-nos evidente que a internacionalização e a globalização econômica tiveram o condão de agravar os problemas relacionados à perda de arrecadação fiscal dos países no atual modelo de Estado da Sociedade de Risco. Ao desejo crescente dos contribuintes de não pagar tributos, acresça-se a livre circulação de capitais decorrente da globalização e, ainda, a opacidade financeira e confidencialidade das contas e operações. Chega-se, então, a uma combinação propícia à perda de arrecadação do Estado fiscal, ocasionando um problema que é impossível de ser solucionado, senão por meio da cooperação entre as diversas jurisdições interessadas.

Concordamos com Simon & Alley, para quem não há alternativa real à tributação para pagar pelos altos níveis de dívida pública exigidos pelas economias modernas. Por outro lado,

---

[83] "O BIS – conhecido como o Banco Central dos Bancos Centrais – usou seu relatório trimestral para discutir criptomoedas como Bitcoin e Ethereum.
E alertando que as autoridades monetárias dos países não podem mais ignorar o crescimento das criptomoedas, e provavelmente terão que considerar emitir suas próprias moedas digitais num futuro próximo, sugere que uma opção seria a disponibilização de uma 'moeda para o público, com emissão exclusiva de tais unidades pelo banco central', diretamente conversíveis em dinheiro e reservas (BECH; GARRATT, 2017).
E ao final do relatório, conclui que os bancos centrais terão que considerar não só as preferências dos consumidores quanto à privacidade e os possíveis ganhos de eficiência – em termos de pagamentos, compensação e liquidação -, mas também os riscos que isso pode implicar para o sistema financeiro e a economia em geral, bem como quaisquer implicações para a política monetária (BORDO; LEVIN, 2017)". REVOREDO; BORGES, 2018, p. 71-72.

embora seja possível cobrar por algumas atividades do governo, as possibilidades são muito limitadas e, ainda que tais alternativas fossem comercialmente viáveis, pode-se argumentar que elas deveriam ser deixadas ao setor privado. Os governos também podem captar recursos por meio de empréstimos, porém os juros e valor principal desses fundos devem eventualmente ser reembolsados pelas receitas geradas pela tributação.[84]

Pelo fato de o tributo ainda ser a principal fonte de financiamento estatal, a *tax noncompliance*, ou falta de conformidade fiscal, assim entendida como a falta de disposição dos contribuintes de cumprir a legislação tributária e de promover o adequado pagamento dos impostos devidos, apresenta-se como um dos problemas mais desafiantes a ser enfrentado pelos Estados, cuja sustentabilidade é ameaçada.

Com efeito, o planejamento tributário abusivo e a blindagem e ocultação patrimonial de contribuintes em seus países de residência ameaçam as receitas de governos em todo o mundo. De acordo com o Relatório da OCDE *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (2010), o Senado dos EUA estima que as perdas de receita alcancem a cifra de 100 bilhões de dólares por ano e, em muitos países europeus, os montantes atingem bilhões de euros. Tais dados significam menos recursos para infraestrutura, afetando diretamente o padrão de vida dos indivíduos tanto em economias desenvolvidas quanto nas ainda em desenvolvimento.

Nesse contexto, não se pode descurar do fato de que a opacidade financeira internacional é prejudicial à economia dos países em que verificada a queda na arrecadação de tributos, além de acarretar problemas de ordem social que afetam diretamente os indivíduos que dependem dos recursos públicos advindos dos impostos para ter acesso à saúde, previdência pública, segurança e educação.

Detalhado estudo de Gabriel Zucman demonstra que os detentores de fortunas não utilizam paraísos fiscais para deixarem os milhões adormecidos em contas-correntes mal remuneradas, mas, ao contrário, adquirem títulos financeiros que acabam por alimentar os mercados financeiros internacionais. Tais investimentos, por sua vez, acabam por gerar anomalias nas posições internacionais dos países, que são as estatísticas que registram os ativos e as dívidas que um país tem para com o outro.[85]

Nesse diapasão, a falta de transparência fiscal produz desequilíbrios e anomalias até mesmo em relação às posições internacionais dos países – exercendo influência sobre a dívida

[84] Cf. SIMON; ALLEY, 2009, p. 32.
[85] ZUCMAN, 2014.

pública externa de cada Estado, distorcendo a alocação de recursos, com consequências às economias locais e, via reflexa, à qualidade de vida de determinada sociedade.

São inúmeros os efeitos nocivos decorrentes da falta de transparência fiscal no âmbito internacional: a oferta de vantagens tributárias propiciada pelos paraísos fiscais gera distorções no campo da concorrência e também entre a própria distribuição de receitas entre países, com inegável favorecimento de um cenário de desigualdade.

Brian Galle descreveu as distorções sociais e prejuízos à economia gerados pela ocultação de receitas em paraísos fiscais: [86]

> Probably the central question for hidden taxes is whether they might enable government to raise revenue without also distorting the economy. If so, I argue, they have the potential to radically refashion the architecture of redistributive government. But, as also show, whether that is true turns on the cognitive mechanisms that might permit taxes to go unnoticed. For example, if hidden taxes are caused not by rational ignorance but by cognitive shortcomings, then it is likely that the burden of a hidden tax will be borne disproportionately by poorer taxpayers, and vice-versa.

A opacidade financeira tem, em suma, o condão de propiciar diversos malefícios, dentre os quais pode-se enumerar os seguintes: i) ocorrência de distorções financeiras; ii) abalo à integridade e justiça dos sistemas tributários; iii) desencorajamento do *compliance* pelos contribuintes; iv) não estabelecimento de uma relação desejável entre receitas tributárias e os gastos públicos; v) ocorrência de indesejáveis mudanças de parte da carga tributária para bases fiscais menos móveis, como folhas de salários e consumo; e vi) incremento de custos administrativos e encargos de *compliance* sobre as autoridades fiscais e contribuintes.

A injustiça na distribuição das bases tributáveis entre países e, consequentemente, nas respectivas receitas fiscais, tem o condão de recrudescer problemas de ordem social. A diminuição das receitas fiscais implica a perda de capacidade dos governos de assegurarem a existência de sistemas fiscais justos e equitativos. Tem-se, como resultado, o prejuízo aos sistemas de proteção social que são financiados por esses mesmos governos.[87] Nesse sentido, a falta de transparência fiscal pode ser apontada como fator agravante das desigualdades sociais,[88] à medida em que se os governos deixam de arrecadar receitas tributárias advindas

---

[86] GALLE, 2009, p. 59. Disponível em: https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2840&context=facpub.

[87] Cf. OLIVEIRA, 2012, p. 26.

[88] Ricardo Lodi Ribeiro traz um panorama das consequências geradas pela ausência de intervenção estatal sobre os rendimentos do capital (lucros e fortunas), privilegiando-se a tributação sobre os rendimentos do trabalho assalariado: "Com isso, a tributação deixa de basear-se na justiça fiscal e na capacidade contributiva para fundar-se em critérios utilitaristas lastreados na maior praticabilidade da arrecadação, desaguando em um sistema

da renda e do patrimônio, não conseguem obter recursos suficientes para arcar com as prestações estatais positivas, agravando as desigualdades por não lograr êxito em oferecer condições mínimas de igualdade de oportunidades no hipotético ponto de partida preconizado por Rawls.[89] A intensificação do uso da transparência fiscal e de instrumentos de cooperação como meio de se combater o planejamento tributário abusivo e a subsistência de paraísos fiscais demonstra uma real necessidade de repatriação dos recursos enviados ao exterior, já que a maioria dos países ocidentais se organizou como Estados Fiscais, o que vale dizer que sua receita advém do produto da arrecadação tributária.

Para que sejam atenuados os inúmeros efeitos indesejáveis sobre o tecido social, deve-se procurar garantir a correta alocação de recursos. É intuitivo o fato de que, quanto menor a transparência fiscal, maior a transferência de riquezas para jurisdições que garantem o segredo bancário. Como consequência disso, faltam os recursos básicos, dependentes das verbas de impostos, e que seriam revertidos em prestações positivas estatais a determinada sociedade. Ao elencar os propósitos do Direito Internacional Fiscal, Rita Calçada Pires faz interessante abordagem, trazendo como um dos objetivos da disciplina a promoção do equilíbrio equitativo entre os Estados:[90]

> Em segundo lugar, o Direito Internacional Fiscal serve o propósito de promover a justiça, dando cumprimento internacional àquilo que, internamente, já o imposto é impelido a cumprir – a redistribuição. Esta ideia de redistribuição como corolário da justiça nos objetivos do Direito Internacional Fiscal evidencia-se como realidade ao se atender existir uma preocupação internacional crescente no equilíbrio equitativo entre os Estados, de acordo com um princípio da equidade entre nações, sendo fundamental assegurar a participação na repartição das receitas geradas internacionalmente [...].

Os problemas não se limitam à correta alocação dos recursos provenientes da arrecadação de tributos, ou às dificuldades relacionadas à sua arrecadação. Ao garantir sigilo, os paraísos fiscais corrompem e distorcem mercados e investimentos, além de criarem um ambiente favorável à prática da mais variada gama de ilícitos, como fraudes fiscais, lavagem de capitais, financiamento de atos de terrorismo, entre outros. A variedade de problemas

---

tributário que, longe de servir de instrumento de combate às desigualdades sociais, acaba as exacerbando. É o fenômeno da neotributação, na dicção de Marciano Buffon e Mateus Bassani [...]". Cf. RIBEIRO, 2015, p. 127-154.

[89] De acordo com o segundo princípio de Justiça de John Rawls, as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer a dois requisitos: (a) estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos, *em condições de equitativa igualdade de oportunidades*; e (b) devem representar o maior benefício possível à camada menos favorecida da sociedade. RAWLS, 2016.

[90] PIRES, 2018, p. 16.

advindos com a opacidade financeira tem o condão de afetar indivíduos de países pobres e ricos, indistintamente, daí o forte interesse na cooperação internacional.

A partir dessas constatações, pode-se afirmar que a falta de cooperação e comprometimento de determinados países em promover a transparência fiscal não tem sido bem vista pela OCDE e pela comunidade internacional. A opacidade financeira não consiste apenas em um assunto doméstico de determinado país, mas diz respeito a demanda que afeta as economias de diversos países que dependem dos recursos que são alocados, por residentes seus, em outros países, causando um injusto desequilíbrio entre as diversas soberanias, além de gerar outros riscos relacionados à prática de ilícitos.

Em última análise, os efeitos perniciosos da opacidade financeira se espraiam no tecido social: os recursos subtraídos pelo segredo bancário global não estão disponíveis para pagar por infraestrutura, construir escolas e hospitais, garantir a segurança pública ou sistemas justos de previdência social. A falta de transparência interfere diretamente na qualidade de vida dos indivíduos daquele país do qual o recurso foi subtraído, razão pela qual é premente que os governos adotem medidas urgentes e concretas para assegurar que se tenha conhecimento do destino do capital e patrimônio de residentes seus ao redor do globo. Nesse aspecto, é papel do Direito Internacional Tributário - seja por meio de ação unilateral ou por ação integrada em acordo bilateral ou multilateral – a promoção de um dos corolários da justiça, que é o estabelecimento de um equilíbrio equitativo entre as nações,[91] garantindo-se a correta alocação dos recursos gerados internacionalmente.

1.5.1 Tax noncompliance

Simon & Alley definem *tax compliance* como a disposição de contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, de agir de acordo com o espírito e com a letra da lei e administração tributárias, sem que seja necessária a execução pelo ente estatal.[92] Em outras palavras, significa o comprometimento dos contribuintes em cumprir a legislação tributária, mediante a apresentação de declarações exatas, apuração do valor devido e pagamento do tributo sem que seja necessária a movimentação da máquina estatal, mediante atuação e cobrança pelas autoridades fiscais.

[91] Cf. PIRES, op. cit., 2018, p. 16.
[92] Cf. SIMON; ALLEY, op. cit., p. 32.

Já a expressão *tax noncompliance*[93] tem sido utilizada para descrever a situação oposta, consistente na falta de conformidade fiscal, ou na falta de disposição de cumprir as regras tributárias.[94] De acordo com o documento *Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance*, elaborado pelo departamento de finanças públicas do Reino Unido, *tax noncompliance* significa o não cumprimento de obrigações tributárias no primeiro momento oportuno, por qualquer motivo. A não conformidade fiscal inclui as práticas de evasão, elisão e ainda outros comportamentos, como o cometimento de erros no preenchimento de declarações e na apuração do imposto devido.[95] A *tax noncompliance* pode ser não intencional ou intencional. Será não intencional quando, *v.g.*, o contribuinte deixar de cumprir suas obrigações fiscais por desconhecer ou interpretar de modo equivocado as disposições previstas na legislação tributária, a qual, não raro, é altamente complexa[96]. Será intencional quando envolver práticas conscientes do contribuinte com o especial propósito de minorar ou se esquivar da carga tributária. É nessa última acepção que o estudo da evasão e a elisão fiscais adquirem relevância, já que concernem a condutas intencionais dos contribuintes com o propósito de não agir em conformidade com o espírito e a letra da lei.

A falta de conformidade fiscal consiste em uma das grandes ameaças à sustentabilidade do Estado Fiscal, que necessita primordialmente das receitas oriundas dos tributos para se manter em funcionamento e fornecer as prestações positivas estatais. Nessa senda, utilizaremos a expressão *tax noncompliance* para fazer referência às condutas *intencionais* voltadas ao não cumprimento da legislação tributária, consistentes na elisão e evasão fiscais.

---

[93] Natrah Saad define *tax noncompliance* como a falta de disposição de agir de acordo com a legislação tributária aplicável em determinado momento. Referido conceito é formulado a partir de uma análise, a *contrario sensu*, do conceito de *tax compliance* encontrado na literatura: "According to James and Alley (2002, p. 32), tax compliance refers to the willingness of individuals to act in accordance with both the spirit and the letter of the tax law and administration without the application of enforcement activity. Prior to that, Roth *et al*. (1989) defined tax compliance as filing all required tax returns at the proper time and that returns accurately report tax liability in accordance with the tax law applicable at the time the return is filed. Based on that note, tax non-compliance can be, on the other hand, defined as unwillingness to act in accordance with the tax law and administration applicable at one particular time". SAAD, 2012, p. 345. Disponível em: https://core.ac.uk/download/pdf/81202355.pdf.

[94] Esse termo também tem sido utilizado para designar as categorias de condutas do contribuinte que levam à queda na arrecadação tributária (hiato entre o que é efetivamente devido e aquilo que é arrecadado; *tax gap*). De acordo com Jeffrey A. Dubin: "The tax gap consists of three categories of noncompliance: (1) underreporting, which is the amount of lost revenue from filed tax returns that underreport the amount of taxes owed; (2) underpayment, which is the difference between amounts that were reported to be owed, and amounts actually paid for correctly filed tax returns; and (3) nonfiling, which is the amount of tax revenue lost from returns that were never filed". DUBIN, 2012.

[95] HM; HM, 2019, p. 07. Disponível em: www.gov.uk/government/publications.

[96] Cf. SIMON; ALLEY, op. cit., p. 31.

1.5.1.1 Delimitação dos Conceitos de Evasão e de Elisão para Fins do Presente Estudo

De forma muito didática, Philip Baker fala sobre o "espectro da conduta"[97] que cobriria as diversas formas de fuga da tributação. Em um dos extremos do espectro estaria o contribuinte despido de qualquer interesse quanto aos impostos; seja por falta de oportunidade ou inclinação, esse contribuinte não adota nenhuma providência para reduzir ou mitigar a incidência da carga tributária. Considerada a dimensão moral, haveria um senso de discriminação em face do assalariado que não teria a oportunidade de mitigação ou eliminação do tributo, enquanto o indivíduo rico poderia pagar por um aconselhamento para reduzir seus encargos: a situação ilustrada afrontaria claramente o princípio da progressividade tributária.

Já no outro extremo do espectro estaria a dimensão com implicações criminais: procedimentos ilícitos como a sonegação e a fraude fiscal, praticados com a violação das leis penais e adotados pelo contribuinte com o escopo de reduzir ou eliminar o tributo devido.

A maior dificuldade estaria em definir as condutas que estão compreendidas entre esses dois pontos extremos do espectro: desde condutas perfeitamente lícitas e adotadas com base em critérios razoáveis de interpretação da legislação tributária, até procedimentos artificiosos que destoam do espírito e escopo da norma e que, portanto, são considerados abusivos.

Termos-chave como evasão e elisão fiscal têm sido utilizados por governos de todo o mundo para se referir à fuga de tributos, porém tal terminologia não está suficientemente clara e definida, conforme bem ressaltado por Baker:[98]

> Increasingly these terms are appearing on the agenda of governments and inter-governmental agencies, but without any precise explanation of their meaning. The OECD's attack on "harmful tax competition" is aimed at certain forms of tax avoidance or evasion. Aspects of the EU "tax package" – particularly the draft directive on savings income - are also aimed at cutting back on the opportunities for tax evasion. The underlying problem is seen to be the resident of one Member State who evades tax by depositing funds in a bank in another Member State where the interest is not taxed. Most recently, the ECOFIN Council has established an Ad Hoc Working Group on Tax Fraud. To what extent are the concepts used in these initiatives clear or understood by those who launch them?
> […]
> Finally - and this is the particularly worrying aspect - increasingly politicians and government officials (and this includes international bodies like the OECD) are confusing these concepts, particularly confusing avoidance and evasion. They are introducing provisions saying that they are countering "evasion" whereas really what they are really concerned with is actually avoidance.

[97] BAKER, 2000, p. 05-06.
[98] BAKER, op. cit., p. 03.

Da mesma forma, Hugo de Brito Machado atenta para a imprecisão dos conceitos definidores das condutas perpetradas no âmbito do planejamento tributário, inexistindo um consenso, entre os doutrinadores, no que tange à terminologia empregada.[99]

Assim, para alguns a evasão estaria sempre ligada à ideia de procedimentos ilícitos, como sonegação, fraude, simulação, conluio etc - enquanto que a elisão estaria ligada à ideia de procedimento lícito caracterizado como planejamento tributário.[100]

Já para outros,[101] tanto a evasão quanto a elisão poderiam ser lícitas ou ilícitas; sendo que a evasão lícita e a elisão (lícita ou ilícita) precederiam a ocorrência do fato imponível, enquanto a evasão fiscal ilícita (sonegação e fraude) seria verificada após a subsunção da conduta à norma em abstrato.[102]

Há, ainda, outra parcela da doutrina que prefere a palavra "evasão" para designar o comportamento lícito e a palavra "elisão" para designar o comportamento ilícito. Hugo de Brito Machado encampa tal entendimento, conforme o que segue:[103]

> Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão como a palavra elisão podem ser utilizadas em sentido amplo como em sentido estrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.
> Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir [Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 627] E evasão é o ato de evadir-se, a fuga [Novo Dicionário Aurélio da Língua

[99] MACHADO, 2014, p. 66.
[100] QUEIROZ, 2005, p. 76.
[101] TORRES, 2012, p. 08.
[102] Ricardo Lobo Torres entende que evasão, de acordo com a acepção correspondente a *tax saving* ou *Steuervermeidung*, é a economia lícita de tributo alcançada ao se evitar a prática de um ato ou a situação de direito que, caso implementadas, poderiam ensejar a ocorrência do fato imponível. Todavia, quando empregada no sentido da expressão inglesa *tax evasion*, a evasão é ilícita e sempre verificada após a ocorrência do fato gerador. Nos dizeres do referido autor: "Deixar alguém de fumar para não pagar o IPI ou o ICMS é o exemplo clássico de evasão. É sempre lícita, pois o contribuinte atua numa área não sujeita à incidência da norma impositiva. O termo evasão, com tal significado, é cultivado pela ciência das finanças e aparece no direito financeiro francês". Cf. TORRES, op. cit., p. 08. Todavia, para Marco Aurélio Greco, essa hipótese consistiria uma mera abstenção de fato ou substituição material, conforme o que segue: "Ademais, caberia, ainda, mencionar outro conjunto de hipóteses formado por condutas 'indiferentes' ao ordenamento, na medida em que não chegam a receber dele uma especial qualificação. Neste campo, estão, por exemplo, as puras substituições materiais em que o contribuinte muda seu perfil de consumo porque a carga tributária é muito elevada; por exemplo, deixa de consumir vinho e passa a consumir cerveja mas sem que este efeito seja almejado pela norma que estabeleceu a alíquota do imposto sobre o vinho. Pura e simplesmente deixar de consumir vinho e passar a consumir cerveja nada tem a ver com planejamento tributário. Trata-se de mera substituição material dentro do campo da liberdade individual de consumir. Ou então a meras abstenções de fato em que o contribuinte – num campo de ação que é praticamente 'ignorado' pelo ordenamento – deixa de realizar determinadas condutas sem que isto tenha uma conotação ou um objetivo direto de reduzir a carga tributária". GRECO, 2011, p. 89.
[103] MACHADO, 2001, p. 107-108.

> Portuguesa, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 636] Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, 'qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo'. [Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Dicionário Jurídico Tributário, 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 84]
> Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.
> Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou outra expressão.

María Amparo Grau Ruiz, por seu turno, considera que as regras que regem a assistência mútua administrativa em matéria tributária não distinguem claramente a evasão da elisão, asseverando que, em seu entendimento, a abordagem mais útil seria ter em mente a distinção geral, de que a evasão consistiria na utilização de meios ilícitos para reduzir a tributação, enquanto a elisão consistiria em utilizar meios que, embora legítimos em si, produzem os mesmos resultados que a lei fiscal considera tributáveis.[104]

Com efeito, existe uma enorme celeuma acerca de tais conceitos, não havendo a doutrina estabelecido um consenso acerca da terminologia empregada para designar as condutas pertinentes à fuga de tributos.

Marco Aurélio Greco tece interessante observação acerca da terminologia adotada para diferenciar as diversas condutas relacionadas à fuga de tributos: qualquer palavra é boa para designar qualquer coisa, desde haja uma prévia convenção acerca do que está sendo usado e ao termo que será utilizado para designar determinado conceito. Assim, não pretendemos fazer a defesa intransigente de qualquer termo para designar as figuras ilustradas, mas nosso objetivo é, meramente, o de fixar o referencial adotado para designar determinada conduta para fins do presente estudo.[105]

Não temos a pretensão de nos ocupar às minúcias acerca dos conceitos de elisão e evasão fiscal, uma vez que tal tarefa desbordaria da proposta desta pesquisa, não encontrando, ademais, uniformidade na doutrina especializada. Todavia, por se tratar de matéria tangencial ao tema principal, faremos uma sucinta explanação acerca dos conceitos de elisão e evasão.

---

[104] RUIZ, op. cit., 2003, p. 05.
[105] GRECO, 2019, p. 95.

Ao final, apontaremos o que convencionamos chamar por "elisão" e por "evasão" para fins do presente estudo.

A elisão fiscal decorre do pensamento liberal segundo o qual o contribuinte pode organizar suas finanças, de modo a pagar a menor carga tributária possível e sem a interferência do Estado sobre os direitos e obrigações criados pelas partes. Não obstante, os Estados ocidentais passaram a impor limites à total liberdade em proceder ao planejamento tributário, a fim de preservar valores outros, tais como da capacidade contributiva, igualdade e justiça fiscal.[106]

A elisão fiscal constitui fenômeno global e tem se tornado agressiva e abusiva, adaptando-se à crescente complexidade da legislação tributária. Ela poderá ser legítima ou ilegítima; no primeiro caso se insere num contexto de planejamento tributário dotado de plena razoabilidade, podendo ser até mesmo incentivada em alguns casos (*tax avoidance*, *Steuerumgehung* ou *elusione*),[107] já no último, ela constitui um planejamento tributário abusivo, sendo considerada ilegítima (*abusive tax avoidance*).

O planejamento será considerado legítimo quando a economia decorrer de interpretação razoável da legislação tributária; doutro modo, será ilegítimo quando a minoração da carga tributária decorrer da prática de um ato ou negócio jurídico que não se enquadra na descrição abstrata da lei ou na *mens legis*, estando presentes elementos de artificialidade. A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma legítima de economizar no pagamento de tributos, desde que não seja verificado o abuso de direito. Assim, somente a elisão abusiva, também chamada por alguns doutrinadores de *elusão fiscal*, é considerada ilegítima.

Klaus Tipke, assim como Klaus Vogel,[108] são adeptos de tal entendimento, que parece ter sido encampado pelo legislador brasileiro, consoante se pode inferir da redação do art.

---

[106] Cf. ROLIM; ROSENBLATT, 2012. p. 83-96,

[107] Registre-se também o uso da expressão *tax shelter* para designar as estratégias utilizadas com vista a reduzir os encargos tributários.

[108] A respeito, Ricardo Lobo Torres preleciona: "O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário. O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória. O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amilcar de Araújo Falcão representou moderadamente no Brasil essa orientação. A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos. Autores de prestígio como K. Tipke; K. Vogel e Rosembuj defendem esse ponto de vista. Entre nós alguns trabalhos recentes de Marco Aurélio Greco e de Hermes Marcelo Huck também admitem o controle nos casos de abuso de direito". TORRES, 2003, p. 90-123.

116, parágrafo único, do CTN, na redação conferida pela Lei Complementar nº 104/2001.[109] Para parcela da doutrina, a mencionada norma constituiria uma norma geral antielisiva, uma vez que, de acordo com a Exposição de Motivos da LC nº 104/2001, referida norma constituiria "um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito". Essa é a posição de João Dácio Rolim e Paulo Rosenblatt, que já tiveram a oportunidade de asseverar, *in verbis*:[110]

> Para preservar a certeza formalista-conceptual de que apenas fatos previstos em lei sofrem a incidência tributária, e ao mesmo tempo combater artificialismos criados para gerar benefícios fiscais sem propósito econômico, os Estados passaram a editar normas antielisivas específicas. Porém, essa estratégia demonstrou ter limitado sucesso, dada a impossibilidade de prever os esquemas criados para contornar as regras de tributação e até mesmo as normas antielisão, e o fato de que o aumento da quantidade e complexidade das normas (denominadas de *hyperlexis* pela doutrina americana) cria novas oportunidades para a elisão fiscal. (...)
> (...) As normas gerais antilelisão passaram a ser vistas sob a perspectiva de que o combate à elisão fiscal com clareza (e não necessariamente certeza) é mais vantajoso do que as táticas fluidas e imprevisíveis do Fisco e das Cortes, porque aquelas fixam critérios e procedimentos para a sua aplicação. A elisão não pode ser enfrentada apenas com interpretação, nem uma norma geral é sua única solução. Ela não exclui outras técnicas, mas é importante promover a interpretação teleológica pelo Judiciário e conferir poderes descaracterizadores à Administração. As normas gerais antielisivas, contudo, estão longe de ser um consenso.
> Na década de 1990, organismos multilaterais, como a OCDE, recomendaram a adoção e o reforço de medidas antielisivas para combater a concorrência fiscal prejudicial. Mesmo países não integrantes dessas organizações, como o Brasil, foram compelidos a adotar essas regras. Nos Estados Unidos, ante o sucesso de doutrinas judiciais antiabuso, ainda há resistência a uma norma geral antielisiva, embora muitas doutrinas tenham sido incorporadas à legislação para afastar inconsistências na jurisprudência e tentar unir as doutrinas da substância sobre a forma com a da *business purpose*. E no Reino Unido, ante as incertezas das doutrinas judiciais e dos casos Ramsay e Furnis e Dawson pela Casa dos Lordes – que as consideram meros princípios de interpretação – discute-se há anos a introdução de uma norma geral antielisão.
> Nesse contexto, em 2001, o Brasil editou a Lei Complementar nº 104, para incluir o parágrafo único ao art. 116 do CTN, saindo de uma situação de liberdade do contribuinte na estruturação de seus negócios, para restringir o planejamento tributário abusivo. Sem inovar, a LC nº 104 se inspirou no modelo francês do art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais vigente à época, que cuida dos procedimentos de abuso de direito, e tinha como elementos centrais o instituto civilista do abuso de direito de um lado, e, de outro, a expressão vaga e imprecisa dissimulação".

A elisão fiscal ilegítima se insere em uma zona cinzenta, uma vez que depende da análise casuística do abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos

---

[109] Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
[...]
Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

[110] ROLIM; ROSENBLATT, 2012, p. 84-86.

abertos ou indeterminados. Geralmente é levada a efeito mediante a manipulação de formas e estruturas jurídicas lícitas, mas com o uso de evidentes artifícios com o evidente e único propósito de evitar a ocorrência do fato gerador que seria normalmente aplicado ao caso em concreto.

Embora nosso país ainda não tenha uma legislação específica que explicite quais os critérios para a verificação da abusividade diante de um caso concreto, as autoridades fiscais têm adotado o conceito amplo de simulação previsto no inciso VII do art. 149, do CTN c/c parágrafo 1º do art. 167 do Código civil, assim como invocado cada vez mais doutrinas alienígenas como as do *business purpose* e da *substance over form* (EUA), além do abuso de direito (França), abuso de forma (Alemanha) e fraude à lei (Espanha).

De acordo com Marco Aurélio Greco, "havendo hipótese de caráter penal, estaremos perante casos de efetivo crime contra a ordem tributária (comumente designado sonegação), enquanto que as demais prefiro designar como hipóteses de evasão".[111] O mencionado autor designa as condutas eivadas de ilicitude extratributária ou tributária de "evasão" e a ilicitude penal de "sonegação", "em função do bem jurídico a proteger que é atingido, posto que, na penal, o próprio convívio social resulta comprometido, enquanto nas demais a agressão é a interesses patrimoniais (...)".

No que respeita a esse aspecto, discordamos daqueles que afirmam que o planejamento não envolve nenhum tipo de conduta ilícita, seja de natureza penal ou extrapenal.[112] Entendemos que na hipótese de conduta infratora da lei penal, estaremos diante de efetivo crime, não havendo que se falar em planejamento; contudo, é possível que condutas praticadas a título de planejamento fiscal incidam na infração da lei civil, como se pode entrever de doutrinas de combate ao planejamento tributário oriundas do direito estrangeiro, como é o caso do *abus de droit* francês e o abuso de formas do Código Tributário alemão de 1919. Nos casos em que a conduta praticada a pretexto de efetivar um planejamento tributário acarrete infração à lei civil ou tributária, estaríamos diante uma situação abusiva ou ilegítima,

---

[111] Cf. GRECO, op. cit., p. 102.

[112] Ressalve-se o abalizado entendimento de Marco Aurélio Greco, para quem o planejamento tributário ou elisão não abarcam condutas ilícitas de qualquer espécie (penais, extratributárias e tributárias): "O primeiro grupo de situações que se encontra fora do objeto de estudo é formado pelas condutas sancionadas negativamente pelo ordenamento, ou seja, a prática de ilícitos.
Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem as posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir da ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos – os que eu saiba – sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento tributário descaracterizando-o [...]
[...] Em suma, toda ilicitude, penal, extratributária (civil, regulatória etc) ou tributária, está fora do campo do planejamento". GRECO, op. cit., p. 99-102.

à qual alguns doutrinadores denominam de elusão tributária ou fiscal.[113] Para os fins do presente estudo, denominaremos referidas situações de *elisão fiscal ilegítima*.

Assim, partimos do pressuposto de que as condutas voltadas ao planejamento ou elisão não envolvem a ilicitude de natureza penal, podendo, no entanto, estar relacionadas à ilicitude de natureza civil, como é o caso do abuso de direito. Por outro lado, adotamos o entendimento de Marciano Seabra de Godoi, no sentido de que "o contribuinte que pratica o fato gerador de um tributo e se furta ao seu pagamento comete um ato de evasão tributária. Tampouco há dúvida de que a evasão tributária, quando acompanhada de ocultações, falsificações e outras figuras dolosas, configura sonegação/fraude, e por isso é castigada pelo direito penal de diversos Países". Assim, apesar de partirmos da premissa de Marco Aurélio Greco quanto às condutas excluídas do espectro de abrangência do planejamento tributário, ressalvamos nosso entendimento quanto à possibilidade de condutas voltadas a esse fim incidirem em alguma ilegalidade.

Explica-se: nem sempre o planejamento tributário constitui, efetivamente, uma economia lícita de tributos (*economía de opción*, na Espanha; *tax planning*, nos Estados Unidos; *risparmio d'imposta* na Itália e *optimisation fiscale* na França),[114] podendo adentrar em uma zona caracterizada por estruturas jurídicas artificiosas e distorcidas.[115] Conforme ressaltado pela doutrina de Marciano Seabra de Godoi:[116]

> A maioria das legislações e dos juristas dos Países ocidentais comunga da consciência de que, a partir de certo ponto, o planejamento tributário ou elisão fiscal, ainda que não configurem evasão/fraude, já não se mostram mais capazes de atingir seus objetivos. Por isso esses países dividem os comportamentos dos contribuintes que resistem aos tributos em três campos: elisão/economia de tributos (lícita, eficaz), evasão tributária (ilícita e sujeita a multas e sanções penais) e elusão tributária (ineficaz ou incapaz de atingir sua finalidade de economia fiscal). As condutas consideradas abusivas são identificadas e combatidas por diversos Países do mundo mediante doutrinas criadas na prática dos tribunais (nos Países anglo-saxões) ou mediante a aplicação de institutos seculares do direito civil (abuso do

[113] Heleno Tôrres se vale da expressão elusão tributária para se referir ao conjunto de condutas que não se insere no conceito de elisão ou de evasão: "Elusão tributária consiste em [o contribuinte] usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de 'causa' ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica" (Cf. TÔRRES, 2003, p. 189). Marciano Seabra de Godoi também encampa a ideia de uma zona cinzenta entre elisão e evasão: "Cabe, então, perguntar em que medida a tipicidade tributária pode constituir argumento contrário à iniciativa do intérprete/aplicador de combater as manobras da elusão tributária, desconsiderando as formalizações artificiosas e torcidas e qualificando a atuação do contribuinte conforme sua real substância jurídica. Chame-se o ato de elusão (por exemplo, a incorporação às avessas numa situação em que a incorporadora já era uma empresa somente de papel – desativada, não operacional e descapitalizada) de 'abuso de formas', 'fraude à lei' ou 'simulação', o fato é que o contribuinte que assim procedeu provocou ele próprio uma situação inevitavelmente insegura". (Cf. GODOI, op. cit., 2016, p. 49-492).
[114] Cf. DI PIETRO, 1999.
[115] GODOI, op. cit., 2016, p. 481.
[116] Ibid, 2016, p. 480.

> direito, fraude à lei) que passam a ser incorporados por normas gerais antiabuso ou antielusão promulgadas pelo Poder Legislativo.

Dessa feita, justamente pelo fato de institutos do direito civil terem sido incorporados a normas gerais antiabuso, entendemos que as condutas que ultrapassam os limites do planejamento lícito e que são incapazes de atingir a finalidade de economia fiscal, têm o condão de violar a legislação civil ou tributária – podendo-se falar, portanto, em ilicitude extrapenal. E, por reconhecer que no campo do planejamento tributário/elisão há condutas lícitas e também ilícitas, que discordamos dos autores que diferenciam elisão e evasão com base no critério da licitude/ilicitude, considerando a elisão como "lícita" e a evasão como "ilícita" – ou vice-versa. Para essa corrente majoritária e formalista, se a conduta do contribuinte não se enquadra em nenhuma dessas duas situações, seria inatacável, ainda que adotados artífices que tornam o resultado prático muito distante daquele para o qual determinada forma jurídica foi criada.[117]

Além disso, ao afirmar que toda elisão é "lícita" e toda evasão "ilícita", perguntaríamos, então, como deveriam ser classificados os atos realizados após a ocorrência do fato gerador com vista a deixar de efetivar o pagamento de tributos e que, não necessariamente, implicam infração a lei de qualquer natureza. Tal indagação vem acompanhada da seguinte exemplificação de ordem prática: suponha-se que exista uma execução fiscal em curso no Brasil, ajuizada em face de um grande devedor brasileiro. Realizada sua citação e determinada a expedição de mandado de penhora para a realização de atos constritivos, verificou-se a inexistência de quaisquer bens penhoráveis em território brasileiro. Todavia, há fortes indícios de que tal devedor possui recursos sediados em paraísos fiscais, havendo contratado escritório de blindagem patrimonial que atuou dentro dos limites legais. Veja-se, que na presente hipótese, já foi ultimada a ocorrência do fato gerador e o devedor procedeu à blindagem patrimonial com o claro intuito de deixar de efetivar o pagamento de tributo *já constituído* no Brasil. Se entendermos que toda evasão é "ilícita", tais condutas não poderiam ser classificadas como *evasão*; por outro lado, tampouco poderiam ser classificadas como *elisão*, já que esta figura pressupõe a ideia de planejamento,[118] a evitação da própria incidência da norma tributária, verificada antes da ocorrência do fato gerador.[119]

---

[117] GODOI, op. cit., 2016, p. 481.

[118] Elidir significa "suprimir, excluir, eliminar, expungir" e, elisão, "eliminação, supressão". Ao nosso sentir, o ato de elidir é aquele que precede o fato imponível, com a nítida finalidade de suprimir, excluir a possibilidade de subsunção da conduta à norma em abstrato (Cf. GUIMARÃES, 2019). Esse propósito de eliminar a ocorrência do fato imponível, ou de reduzir a carga tributária mediante a realização de atos ou negócios jurídicos realizados com o intento de obter enquadramento em outro normativo mais benéfico sempre terá a característica de um planejamento, eis que envidada antes mesmo da subsunção do fato concreto à norma em abstrato. A elisão

Posto isso, qual a terminologia a ser adotada em relação às condutas lícitas verificadas após o fato gerador com o único propósito de deixar de pagar tributos? Sem qualquer pretensão de invalidar as abalizadas doutrinas em sentido contrário - que vinculam a evasão a condutas ilícitas - entendemos que a conduta acima pode ser classificada como ato de evasão, *ainda que não seja esteja eivada de ilicitude*. Evasão é a "fuga ao pagamento de impostos por contribuintes obrigatórios".[120] Enquanto "elisão" remete à ideia de planejamento, já que visa à eliminação e supressão do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador, a "evasão" é termo mais amplo, dizendo respeito a toda e qualquer conduta que implique a fuga a um tributo devido.[121]

Feitas os devidos esclarecimentos quanto às premissas utilizadas, adotaremos as seguintes terminologias para fins do presente estudo: i) Por *elisão fiscal*, entenda-se o planejamento fiscal lícito, consistente nas condutas envidadas pelos contribuintes com vista a evitar a incidência da norma tributária, colocando-se licitamente fora do alcance da obrigação tributária, antes do fato gerador; ii) *Elisão fiscal ilegítima* é o termo que utilizamos para designar o planejamento fiscal que desborda de seus limites, incidindo em alguma forma de artifício ou abuso e, portanto, contrariando os termos de uma lei civil ou tributária, que pode consistir em uma norma geral antiabuso; iii) *Evasão fiscal*, assim, é termo residual, utilizado para designar todas as demais situações envolvendo a fuga de tributos, incluindo aí os procedimentos realizados com violação da lei penais, a exemplo de atos de sonegação fiscal, previstos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, mas também a fuga do pagamento de tributo de qualquer outro modo, inclusive mediante a ocultação patrimonial já em fase de execução fiscal da dívida ativa.

Por fim, entendemos por bem pontuar que o Texto do Relatório Explicativo da Convenção CoE / OCDE prevê que referido instrumento visa "a combater a evasão e a fraude fiscais",[122] possibilitando grande amplitude em sua aplicação, o que evidencia a ausência de qualquer precisão terminológica quanto aos termos utilizados. Dessa feita, utilizaremos o

---

poderá ser legítima ou ilegítima, mas sempre ocorrerá antes do fato gerador, dada sua característica precípua de planejamento.

[119] "No polo oposto ao da evasão está o campo que no Brasil chamamos tradicionalmente de elisão tributária. Nesse terreno estão as condutas dos contribuintes que logram evitar a incidência da norma tributária e, portanto, colocam-se licitamente fora do alcance da obrigação tributária". GODOI, op. cit*.,* 2016, p. 478.

[120] GUIMARÃES, op. cit., p. 305.

[121] Ricardo Lobo Torres adota o termo "evasão" para designar as condutas fraudulentas ocorridas após o fato imponível: "A evasão lícita e a elisão (lícita ou ilícita) precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão ilícita) dão-se após a ocorrência daquele fato". TORRES, 2012, p. 08.

[122] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011]. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf. Acesso em 19 de agosto de 2019.

termo “elisão” como sinônimo de planejamento tributário e “evasão” em caráter subsidiário, indicando toda e qualquer situação que não envolva planejamento, mas que implique a prática de qualquer conduta que vise à fuga de tributos.

1.5.2 Opacidade Financeira

Segundo dados divulgados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em março de 2019, o número de devedores da União chegou a 4,6 milhões em 2017, representando uma dívida no total de R$ 2,2 trilhões. Ainda segundo a PGFN, 44,8% desse valor é irrecuperável, sendo que do total da dívida, R$ 1,4 trilhão (62%) é devido por somente 28 mil grandes devedores. Do total de grandes devedores, 67% são sociedades empresárias com dívidas mais antigas e que se revelaram devedores contumazes, em sua maior parte envolvidos em práticas fraudulentas ou mecanismos ardis para evitar, a todo custo, o adimplemento do crédito tributário, incluindo a criação e utilização de *offshore* em paraísos fiscais com a finalidade de ocultar ativos.[123]

Ainda no âmbito nacional, estudos do Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) relativos ao ano de 2015 indicam que, caso os contribuintes tivessem recolhido efetivamente todos os tributos devidos, a arrecadação poderia ter sido 23,2% maior. Ainda, levando-se em conta a estimativa do PIB do mesmo ano, a perda estimada de arrecadação correspondeu a R$ 539,3 bilhões, sendo que se não tivessem ocorridos desvios, o peso da carga tributária diminuir em quase 30% e, ainda assim, ser mantido o mesmo nível de arrecadação.[124]

Gabriel Zucman, utilizando como paradigma o patrimônio financeiro das famílias ao redor do globo, estima que aproximadamente 8% do total de sua riqueza total esteja situada em paraísos fiscais:[125]

> Sobre a amplidão das riquezas *offshore*, os meus cálculos mostram que cerca de 8% do património financeiro das famílias, à escala global, se encontra nos paraísos fiscais. Concretamente, o que significa isso? O património financeiro é o conjunto dos depósitos e livretes bancários, carteiras de ações e de obrigações, parte de fundos de investimento e contratos de seguro de vida detidos pelos particulares do mundo inteiro, quitado das suas dívidas. No fim de 2013, segundo as contas de património publicadas pelos organismos estatísticos como o Insee em França ou o

[123] Dados disponíveis em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf.
[124] Dados disponíveis em: http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015.
[125] ZUCMAN, op. cit., p. 52-53.

> Fed nos Estados Unidos, aquele património ascende a cerca de 73 milhões de milhões de euros. No seio desse total, estimo que 8%, ou seja, 5,8 milhões de milhões de euros, estejam detidos em contas situadas nos paraísos fiscais. Trata-se de uma massa considerável. A título de comparação, a dívida exterior líquida da Grécia – que, no entanto desempenhou um papel central na crise europeia – é de 230 000 milhões.

A estimativa de Zucman revela um grande número, mas ainda está significativamente abaixo de alguns outros estudos. Reuven S. Avi-Yonah e Haiyan Xu lembram que, em 2005, Joe Guttentag e o primeiro autor estimaram que somente os Estados Unidos perdem US $ 50 bilhões por ano para a evasão em paraísos fiscais, com base em dados do Boston Consulting Group e Merrill Lynch. Embora tal número possa ser menor nos dias atuais, em razão da promulgação do *Foreign Account Tax Compliance Act* de 2010 (FATCA) - que teve um efeito dissuasivo significativo - Zucman aponta que o FATCA possui brechas internas significativas; como exemplo, cita que pode ser evitado usando um banco que não possui ativos nos EUA.[126] Os autores antes mencionados entendem que a estimativa de Zucman é um limite inferior útil, bem como um número suficientemente grande para induzir a ação política, mas também mascara a verdadeira importância dos paraísos fiscais, já que a porcentagem de riqueza escondida em países em desenvolvimento e emergentes pode ser muito maior.[127]

Segundo o Índice de Segredo Financeiro (*Financial Secrecy Index*), lançado em 30 de janeiro de 2018 e que classifica as jurisdições de acordo com seu sigilo e a escala de suas atividades financeiras *offshore*, estima-se que entre US$ 21 e US$ 32 trilhões de riqueza financeira privada estejam localizados em jurisdições secretas[128] de todo o mundo, onde sofrem pouca ou nenhuma incidência de tributos.

A concorrência entre as diversas jurisdições com a finalidade de fornecer facilidades na atribuição de sigilo ganhou força na década de 1980, tornando-se a característica central dos mercados financeiros globais. A partir de então, foi desenvolvida uma indústria global envolvendo os maiores bancos do mundo, práticas de planejamento fiscal agressivo, empresas de contabilidade e provedores especializados que projetam e comercializam estruturas *offshore* secretas para seus clientes que evitam a incidência de tributos.

O prejuízo aos governos pode ser imensurável, porém é indiscutível que os atos que envolvem a fuga de tributos, especialmente a evasão, possuem estreita relação com a

---

[126] Cf. ZUCMAN, op. cit., p. 88-89.
[127] Cf. AVI-YONAH, op. cit., p. 11-13.
[128] Jurisdição secreta é um termo que serve para designar os *tax havens* ou paraísos fiscais – jurisdições que usam o sigilo para atrair fluxos financeiros ilícitos, ilegítimos ou abusivos.

existência de jurisdições de regime fiscal privilegiado, denominadas de paraísos fiscais (*tax havens*). É de meridiana clareza o fato de que indivíduos que cometem atos de evasão, com o claro intuito de deixar de pagar tributo, de forma lícita ou ilícita, recorrem a jurisdições, no exterior, garantidoras do sigilo bancário de suas escusas operações, para resguardar seus recursos e assegurar que a autoridade fiscal do país de origem não possa alcançar seus bens.

Inexiste um conceito preciso acerca do que seja um paraíso fiscal. A OCDE estabeleceu, inicialmente, as seguintes características para definir o que seria um paraíso fiscal: nenhuma ou incidência tributária, falta de efetiva troca de informações fiscais, e ausência de exigência de atividade substancial.

Harald Tollan sintetiza, de forma muito precisa, as características e objetivos do uso dos paraísos fiscais:[129]

> Secrecy jurisdictions (or "tax havens," or "offshore financial centers") are major facilitators of illicit financial flows. There is disagreement over exactly what the relevant concept of these jurisdictions is and what features are most important, but there is broad consensus that certain financial structures are particularly harmful—especially when they occur together. This includes low or zero tax rates, favorable regulations for foreigners and companies, and, especially, secrecy regulations such as exemption from the obligations to register and publish beneficial ownership, to preserve accounting documentation and to audit (Norwegian Government Commission, 2009). For our purpose here the term secrecy jurisdictions refers to financial systems that share all or most of these features and so help to facilitate tax evasion, aggressive tax avoidance, and the concealment of ill-gotten gains and criminal profit. Crime, corruption, and illicit enrichment will occur with or without financial secrecy—but ought to be curtailed substantially by making the laundering and cross-border transfer of the proceeds more difficult through increased transparency and improved oversight. Globalization and fairly un- restricted flows of investments, trade, and cash transfers combined with the possibility to conceal real ownership of companies, accounts, and assets, and so on, can be a virtual invitation to engage in illicit transactions.

Fato é que a existência dos paraísos fiscais, ao lado da falta de conformidade fiscal, representa uma das grandes ameaças à sustentabilidade financeira dos Estados. Pessoas físicas e jurídicas, com vista a maximizar seus lucros, ocultar recursos decorrentes de atividades ilícitas cometidas em seus países de origem ou a evitar o pagamento de tributos, passaram a transferir valores e investimentos para as *low tax jurisdictions* (jurisdições com baixa tributação) ou *preferential tax regimes* (jurisdições com regime fiscal privilegiado), geralmente pequenos países ou ilhas localizadas no Pacífico Sul ou Caribe.

---

[129] TOLLAN, 2016, p. 239.

Nesse diapasão, é de se notar que a utilização de paraísos fiscais tem sido muito utilizada para assegurar a ocultação de bens e ativos por indivíduos super-ricos e grandes corporações, com o propósito de evitar o pagamento de créditos tributários já constituídos.

Assim, a pretexto de realizar complexas reorganizações societárias, diversas sociedades empresárias sediadas no território nacional promovem um verdadeiro esvaziamento patrimonial e passam a se valer de inúmeras outras sociedades, inclusive *offshore*, para continuar exercendo suas atividades lucrativas sem arcar com o ônus da carga tributária. A devedora que contraiu originariamente o débito, agora esvaziada patrimonialmente, não dispõe de bens e ativos para responder por créditos tributários de valores exorbitantes, já que a atividade empresarial foi transferida para outras sociedades integrantes do mesmo grupo econômico de fato, muitas das quais sediadas em paraísos fiscais asseguradores de sigilo bancário.

A fuga de tributos após a ocorrência do fato gerador também pode ser verificada com relação a devedores pessoas físicas. Indivíduos super-ricos, assessorados por escritórios de advocacia altamente remunerados, também se utilizam da criação de *offshore* para ocultar seus bens e ativos no exterior, sabedores de que a cobrança das dívidas em território estrangeiro é de muito difícil consecução, dados os diversos entraves verificados na cooperação administrativa entre os Estados, especialmente quando uma das jurisdições constitui um paraíso fiscal.[130]

Diante das diversas e infindáveis formas de se evitar o recolhimento de recursos aos cofres públicos, nosso estudo se volta à questão da ocultação patrimonial havida após a constituição do fato gerador. Da mesma forma que as formas de elisão fiscal que se ocupam em evitar a própria ocorrência do fato gerador, as condutas perpetradas com esse intento têm o condão de produzir prejuízos imensuráveis aos cofres públicos. Nesse contexto, a assistência na recuperação de tributos assume especial importância num momento em que os Estados acumulam altos níveis de dívida externa e elevados déficits públicos, segundo informações do FMI.[131] No caso particular do Brasil, é acumulada uma dívida pública que beira, em 2019, os quatro trilhões de reais, produzindo uma enorme pressão e asfixia da classe média e média baixa, que têm sofrido perdas de conquistas trabalhistas e previdenciárias a fim

[130] Nesse contexto, repise-se que o planejamento tributário envidado com o propósito de escapar da subsunção de determinada conduta à norma *in abstrato* não esgota as possíveis formas de se evitar o pagamento de tributos. Embora pouco debatidas, há inúmeras formas de o contribuinte evitar o pagamento do tributo mesmo após a ocorrência do fato gerador – condutas essas que vêm sendo perpetradas por grandes devedores, especialmente no Brasil, mediante o uso de paraísos fiscais.

[131] Informações disponíveis em: https://www.imf.org/external/datamapper/GGXWDG_NGDP@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD.

de que o Estado obtenha recursos para pagar escandalosos juros às instituições financeiras e demais credores.

Resta assente, assim, que não apenas a elisão fiscal operada com o propósito de evitar ou reduzir a incidência da carga tributária deve ser objeto de preocupação. Bilhões de reais deixam de ser arrecadados devido à ocultação patrimonial de bens de grandes devedores no estrangeiro após a ocorrência do fato imponível, representando a perda de recursos para as atividades básicas do Estado, bem como ocasionando reflexos diretos sobre o impacto do volume da dívida pública nas finanças e, consequentemente, na vida da população.

O presente estudo está dirigido à fuga de tributos ou evasão verificada após a ocorrência do fato gerador mediante a mais variada gama de artifícios, e na qual jurisdições sediadas no exterior são utilizadas com o específico propósito de ocultar patrimônio de devedores, pessoas físicas e jurídicas, residentes no Brasil. Por tais razões, é curial o estudo da Convenção CoE / OCDE, que traz em seu bojo a possibilidade de assistência na cobrança de tributos, com o propósito de possibilitar a expropriação de patrimônio situado fora do território nacional.

1.5.3 Tax Noncompliance e Opacidade Financeira Global Enquanto Problemáticas de Governança Global

O relatório da Comissão sobre Governança Global da ONU, publicado em 1996, definiu governança como "a totalidade das diversas maneiras pelas quais os indivíduos, as instituições, públicas e privadas, administram seus problemas comuns". Essa definição aponta claramente que a governança pode ser entendida como os mecanismos e instrumentos utilizados pelos Estados e atores não-estatais para administrar questões que são de seu interesse comum. A governança global se caracteriza pela articulação de uma rede de atores globais, estatais e não-estatais, distanciando-se do modelo de estrutura hierárquica, vertical e unitária de autoridade política.

As relações internacionais, que outrora diziam respeito, basicamente, às relações intergovernamentais travadas entre Estados soberanos, hoje abrangem não apenas governos e instituições a eles vinculadas, mas também organizações não-governamentais (ONGs), movimentos da sociedade civil, corporações transnacionais, a comunidade acadêmica e os meios de comunicação de massa.

A crescente jurisdicionalização da política internacional situou os juristas internacionais públicos como autoproclamadores do desenho de um novo ordenamento

jurídico além do Estado-nação. A quebra dos quadros geopolíticos que acompanha a globalização anuncia novas formas desterritorializadas de uma soberania fragmentada, além de apontar para cenários alternativos de ordenamento global e para atores híbridos. No entanto, as autoridades soberanas parecem ter sucumbido a alguma forma de "trauma pós-nacional", como se não conseguissem sobreviver ao desaparecimento do modelo Westfaliano de Estado-nação.[132] A perda de controle pelos Estados soberanos é, em grande parte, impulsionada por fatores privados, tal como o fluxo desenfreado de capital e a escolha de regimes tributários mais favoráveis e ocultação patrimonial ultimada por indivíduos super-ricos e grandes corporações. Segundo Horatia Muir Watt, o grande problema é que pouco esforço se tem feito a respeito do declínio e da reconfiguração da autoridade soberana, como se o global tivesse sucedido o internacional, sem maiores delongas.[133]

Exsurge, como maior desafio da Governança Global, a contenção das consequências advindas da ascensão de um império informal constituído por atores privados e que age fora do escrutínio dos Estados soberanos. O atual quadro verificado referente às diversas formas de *tax noncompliance* e a consequente queda na arrecadação tributária dos Estados decorre, exatamente, do descontrole sobre o fluxo desenfreado de capitais e opacidade financeira global, urgindo-se que sejam estabelecidos mecanismos e instrumentos para resolução desse problema que tem recrudescido com o avanço da globalização.

Os efeitos políticos da globalização compreendem não apenas a intensificação dos fluxos transfronteiriços de interação social - com impactos locais -, mas também um aumento na interdependência entre os países e o surgimento de novos atores nas relações internacionais. Tal relação de interdependência implica que os países passem a sofrer os efeitos de circunstâncias, eventos e decisões políticas que ocorreram em locais distantes e fora do seu controle. A solução de problemas advindos com a conectividade de que se reveste a sociedade globalizada atual deve, obrigatoriamente, passar pela compreensão de que emergem novas ameaças e riscos que, por sua natureza transnacional, não podem ser enfrentados adequadamente a partir de esforços isolados por parte dos países, nem por ações unilaterais, mas que exigem a coordenação das políticas nacionais e a cooperação entre os atores internacionais. Problemas relativos às mudanças climáticas, às pandemias, ao terrorismo, ao crime organizado, às crises financeiras e – ao que nos interessa - ao combate à opacidade financeira global exigem ações concertadas entre os governos e organizações internacionais.

---

[132] Cf. WATT, 2011, p. 348-351.
[133] Cf. WATT, op. cit., p. 351-352.

De se ressaltar que não apenas as organizações internacionais têm ocupado papel de proeminência na luta contra a falta de transparência fiscal, mas a própria sociedade civil tem tido o seu papel de destaque no desempenho de iniciativas contra a existência dos paraísos fiscais. Veja-se, a título de exemplo, que em novembro de 2002 a *Tax Justice Network* (TJN) foi criada após uma reunião entre ONGs de vários países europeus em Florença, em novembro. A TJN, que é liderada pelo Reino Unido e possui afiliadas em vários países, reúne acadêmicos, profissionais eminentes do setor de serviços financeiros, ONGs de desenvolvimento e outros para fazer campanha contra os paraísos fiscais, sustentando a capacidade dos países em desenvolvimento de criar sistemas de tributação eficazes, bem como de sustentar um governo estável e democrático que não dependa de ajuda externa. Embora tenham atuação restrita pela limitação de recursos financeiros, as redes ativistas ajudam a coletar informações, disseminar ideias e a manter o interesse da mídia no assunto.[134]

A convicção de que o problema da opacidade financeira deva ser encarado sob a perspectiva da governança global - mediante a atuação em rede de organizações internacionais, intergovernamentais, sociedade civil e atores estatais - não nos exime da responsabilidade de deixar o registro da existência de teorias contrárias a essa visão e que, inclusive, são bem críticas em relação às pretensões da governança global.

De um lado, o comunitarismo contesta a possibilidade de legitimação de estruturas políticas que estejam situadas fora do âmbito nacional e desvinculadas de liames capazes de promover a identidade de interesses e coesão social necessários ao exercício da autoridade. Tal corrente teórica considera um mito a ideia de uma sociedade civil global, assim como acredita que a democracia cosmopolita ameaçaria a independência das comunidades políticas de tomar suas próprias decisões.

Por sua vez, os realistas questionam se as instituições internacionais teriam a capacidade de desempenhar as numerosas funções que lhes são atribuídas pelos globalistas, acusando estes últimos de ignorarem as relações de poder na política internacional, sustentando, ainda, a incapacidade institucional da governança global de tomar decisões de cunho vinculante e passíveis de aplicação coercitiva. Nessa senda, os realistas são céticos em relação às alegadas transformações da ordem mundial advindas com a globalização, assim como desconfiam do potencial da governança global para lidar com problemáticas de espectro mundial, mormente por envolverem interesses conflitantes das grandes potências industrializadas.

---

[134] PALAN; MURPHY; CHAVAGNEUX, 2010, p. 228.

Não obstante seja necessário pontuar o registro de teorias em sentido contrário, entendemos que a problemática atinente à necessidade de adoção de medidas contra a opacidade financeira e, *a contrario sensu*, em prol da perspicuidade fiscal, necessariamente depende da retórica da atuação cooperativa global, a qual envolve a participação não apenas de governos, mas de organizações não-governamentais que têm desenvolvido um papel imprescindível na condução das medidas necessárias, como é o caso da OCDE e da ONU, além da própria sociedade civil.

Não obstante tudo o que foi dito até aqui, o Estado-Nação permanece sendo uma instituição essencial e insubstituível na efetivação e legitimação das decisões políticas. Não há dúvidas de que as políticas estatais foram essenciais à provisão do suporte regulatório que impulsiona o processo de globalização, intercâmbio de pessoas e de recursos e de integração dos mercados. Ainda, apenas os governos são capazes de representar as coletividades e, desse modo, serem destinatários das demandas sociais, além de se sujeitarem com mais facilidade a mecanismos de prestação de contas à sociedade.

Há que se reconhecer, no entanto, que há problemáticas em relação às quais os governos não dispõem das ferramentas e recursos necessários para, individualmente e de forma unilateral, apresentar soluções eficazes. Ainda, a mobilização de recursos e esforços pode ser muito dispendiosa para que o Estado atue de forma independente, tornando-se interessante a socialização dos custos entre outras jurisdições que sejam afetadas pela mesma demanda. Por fim, não se pode olvidar que situações de interdependência complexa[135] geram efeitos recíprocos entre os países, aumentando a necessidade de participação de atores transnacionais, além dos próprios Estados, nas redes globais.

Embora não se negue que é atribuído aos Estados o papel de agente primário da governança – já que devem procurar, em primeiro plano, encontrar a solução de seus problemas e satisfazer as necessidades das sociedades integrantes de seu domínio político - existem problemas que ultrapassam as forças dos governos individuais, envolvendo interesses que atravessam fronteiras nacionais e que simplesmente não são passíveis de serem resolvidos individualmente. Especificamente quanto à cobrança de tributos, fica evidente que a figura da assistência preenche uma lacuna produzida pela referida limitação espacial na aplicação da lei tributária e corrige o desequilíbrio gerado pelo fato de que os Estados apenas podem aplicar leis dentro de seu território, enquanto os atores privados podem operar mundialmente.[136]

---

[135] Cf. SARFATI, 2005, p. 169.
[136] Cf. RUIZ, op. cit., 2003, p. 12.

Em última análise, pode-se afirmar que a insuficiência da atuação individual dos Estados na solução de determinadas problemáticas de alcance global, como é o caso da cobrança de tributos, demandará, em caráter subsidiário, a atuação coordenada entre políticas nacionais, além da participação de organizações que desempenhem o papel de liderar a engenharia de estruturas que possibilitarão uma solução uniforme. Parece-nos evidente que o combate dos efeitos maléficos da *taxnoncompliance* e da opacidade financeira global depende da cooperação internacional ou coordenação entre políticas nacionais, não havendo solução possível dentro do modelo de Estado Westfaliano.

Assim, partimos da premissa de que as problemáticas decorrentes da falta de transparência de algumas jurisdições devem ser compreendidas e solucionadas sob a ótica da governança global, mediante atuação coordenada e estruturada dos diversos atores globais em relação às ameaças à sustentabilidade do Estado Fiscal.

1.6 O papel da OCDE e a Alegada Falta de Legitimidade

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ONG sediada em Paris e integrada por governos de 34 democracias, declara como sua missão construir políticas que promovam a prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos. Em seu sítio da *Internet*, ela detalha as esferas de sua atuação:[137]

> Juntamente com governos, formuladores de políticas e cidadãos, trabalhamos no estabelecimento de normas internacionais e na busca de soluções baseadas em evidências para uma série de desafios sociais, econômicos e ambientais. Desde melhorar o desempenho econômico e criar empregos até promover forte educação e combater a evasão fiscal internacional, fornecemos um fórum e um centro de conhecimento exclusivos para dados e análises, troca de experiências, compartilhamento de práticas recomendadas e aconselhamento sobre políticas públicas e definição de padrões globais.

A OCDE conserva sua vocação de foro de debate e discussão dos principais temas da atualidade, dispondo de todo o instrumental disponível para um enfoque interdisciplinar e multissetorial.[138] O procedimento para ingresso de novos membros na OCDE é dificultoso, já que depende de convite formal da própria organização e está condicionado à adequação do país convidado a certos padrões de exigência. Atualmente, alguns países – dentre eles, o

[137] Disponível em: http://www.oecd.org/about/.

[138] Nas conclusões de reunião do Comitê Executivo, realizada em 23 de outubro de 1998 para discutir o papel da OCDE diante da crise financeira internacional, destacou-se a capacidade da Organização de análise de diferentes temas relacionados à crise financeira, política fiscal, direito de concorrência, reforma fiscal, luta contra a corrupção, políticas sociais e administração de empresas.

Brasil – estão inseridos no assim chamado "programa de estreitamento de laços"[139] (*enhanced engagement*), que não garante a filiação, mas pode, no futuro, levar o país a se tornar um membro. Em realidade, a opção pelo acolhimento de novos membros pela OCDE não tem relação com qualquer intenção ou boa vontade em dar voz a países em desenvolvimento, mas estaria ligada à possibilidade de manter a dominância e hegemonia sobre assuntos de política internacional. Nos exatos dizeres do ex-secretário geral da OCDE, Donald J. Johnston[140]: "*In order to remain an influential actor in the global architecture of international policy analysis, dialogue and rule-making, the OECD must innovatively and selectively adjust its membership to the new global context*".

Não se pode negar que os primeiros esforços da OCDE com vista a combater a evasão e a elisão fiscal foram envidados, nos dizeres de William Vlcek, como uma "ação de retaguarda contra a globalização",[141] diante da limitada capacidade do Estado em cobrar tributos fora do âmbito de sua jurisdição territorial. Os países ricos sentiram a necessidade de se proteger contra a perda da arrecadação estatal que ganhou proporções desgovernáveis com o avanço da economia digital, velocidade da comunicação e do transporte, facilitando o desenvolvimento de uma nova forma de nômade, que envia seus recursos para as jurisdições onde a tributação é mais baixa ou, simplesmente, inexiste.[142]

Ainda quanto ao aspecto ligado ao interesse de manutenção da supremacia, há registros, na literatura, de que as potências hegemônicas têm utilizado o direito internacional como um instrumento de dominação, com garantia de seu controle sobre a agenda tributária internacional.[143] O domínio da OCDE na esfera tributária estaria vinculado, *v.g.*, à aplicação do seu Modelo de Convenção, que define a agenda de todos os desenvolvimentos tributários internacionais, com regras que visam a beneficiar seus países membros.

---

[139] O "programa de estreitamento de laços" garante a possibilidade de participação em alguns comitês da OCDE, bem como permite a apresentação periódica de levantamento de dados sobre suas respectivas situações econômicas, adesão aos instrumentos estabelecidos no âmbito da OCDE, integração ao relatório estatístico e ao sistema de informações da OCDE e, por fim, avaliação, pelos países membros, de suas políticas (*peer review*).

[140] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2004. *A strategy for enlargement and outreach*. Report by the Chair of the Heads of Delegation Working Group on the Enlargement Strategy and Outreach, Ambassador Seiichiro Noboru. Disponível em: http://www.oecd.org/global-relations/globalrelationsstrategy/37434513.pdf.

[141] VLCEK, 2016.

[142] Ibid, 2016.

[143] "O direito internacional tem refletido os valores e interesses das nações poderosas, as quais têm administrado a sociedade internacional como potências hegemônicas. O direito internacional reflete também os valores e interesses que poderosos atores não estatais como corporações multinacionais de primeiro escalão ou ONGs influentes buscam efetivar. Internacionalistas estão ocupados em explicar como essa natureza substancialmente hierárquica entre os Estados pode ser compatível com o princípio da igualdade dos Estados". Cf. YASUAKI, 2016, p. 10.

Em que pese a alegada falta de legitimidade, Allison Christians sugere que a emergência do G20 após a crise de 2008 e sua atuação conjunta com a OCDE emprestou a esta uma nova legitimidade, o que aumenta a possibilidade de que países venham a se submeter a uma política global:[144]

> As a result, perhaps the biggest effect on tax policy from the emergence of the G20 in the global economic crisis is a new policy space to lend the OECD its needed legitimacy, without disrupting the foundations of consensus carefully built over many decades. Global economic crises may heighten the awareness of what it means for an international institution to involve itself in law and policy development.
> The viral nature of a crisis reminds us that societies are indelibly linked and global coordination is critical. But the fact that crisis is global in nature does not explain whether or how to coordinate a global solution. Rather, the relative authority of particular institutions and individuals to define issues and determine solutions is highly contested, and the relative capacity of various institutions is broad. The story of the 2008-2009 global economic crisis is not yet over, and emerging issues may continue to shape the relationship between tax experts and tax policymakers on the international stage.

No entanto, ainda persiste certa desconfiança de países menos desenvolvidos em relação às iniciativas da OCDE, razão pela qual esta tem procurado adotar medidas para acomodar os diferentes interesses dos países membros e não membros.[145] Em que pese não se desconheça que a criação da OCDE decorreu do interesse em reforçar a cooperação entre países poderosos e desenvolvidos, bem como do desejo de impor uma direção liberal ao desenvolvimento da economia mundial[146] em benefício de seus membros, as ameaças globais decorrentes da sociedade de risco impõem a colaboração tanto entre países membros quanto entre os não membros. Os efeitos decorrentes da concorrência fiscal prejudicial, bem como a perda de arrecadação fiscal ocasionada pela ocultação de recursos em paraísos fiscais atinge a todos, indistintamente. Dessa forma, a solução para as ameaças relacionadas à elisão e evasão fiscal deve ter cunho necessariamente cooperativo, fundamentado na estrutura e realidade das relações internacionais entre os diversos países.

Especialmente no que concerne à alegada falta de legitimidade às iniciativas envidadas pela OCDE, assim denominado como o "clube dos países ricos", pode-se claramente evidenciar que um sistema internacional baseado em Estados soberanos não prevê e nem exige igualdade de poder, riqueza ou de resultado entre os países. Isso porque o

---

[144] CHRISTIANS, op. cit., 2010, p. 35.
[145] Cabe assinalar que quando da publicação do Relatório *Harmful Competition*, alguns paraísos fiscais utilizaram o argumento segundo o qual as ações da OCDE e seus estados membros seriam "ruins" porque constituiriam os esforços de um Estado poderoso (ou grupo de Estados) para restringir as opções e oportunidades de nações pobres e em desenvolvimento.
[146] Cf. PINTO, 2000, p. 20.

princípio da igualdade soberana não implica a eliminação das relações de poder na seara da política internacional. Historicamente, a efetividade dos poderes decorrentes da soberania sempre variou de acordo com os recursos de cada Estado. Dessa feita, a posição que um Estado ostenta dentro do sistema internacional e, em consequência, a influência que exerce, dependerá de fatores relacionados ao seu poder econômico, potestade militar, além da capacidade de formular e ampliar alianças no campo político. Em suma, em um mundo que ainda segue imbuído dos princípios de Westfália, é o poder econômico e político que têm o condão de determinar o grau de real autonomia dos países.[147]

Assim, não seria inconsistente com a teoria do sistema de Estado soberano que determinado país viesse a se utilizar de seu poder e recursos para influenciar as ações de outro soberano e, dessa forma, assegurar uma vantagem para si mesmo.[148] Nesse contexto, Marcus Lívio Gomes chama a atenção para o fato de que, diante de um notório ambiente de concorrência entre Estados, a existência do regime tributário internacional é questionável como um sistema, já que ele permanece como uma *soft law*, não mandatório e flexível, sem que haja um foro internacional ou supranacional estabelecido.[149]

Justamente diante da falta de um regime tributário internacional institucionalizado,[150] a OCDE é o principal fórum, senão o único, destinado à formulação de políticas fiscais internacionais.

---

[147] A ordem internacional negociada na Paz de Westfália, legitimada por acordo firmado entre grandes potências e estados menores, assumiu uma forma fragmentada, com múltiplos territórios independentes e soberanos. Westfália inaugura um mundo segmentado em Estados com fronteiras demarcadas e que contêm diferentes comunidades políticas, cada qual detentora de sua própria soberania. De acordo com David Held, as principais características da ordem de Westfália são as seguintes: i) segmentação das comunidades políticas em Estados soberanos que não reconhecem ou se submetem a nenhum poder político superior; ii) concentração, no Estado nacional, da maior parte dos meios de criação e aplicação do Direito, bem como dos mecanismos de solução de disputas; iii) o papel do Direito Internacional estaria limitado à criação de regras mínimas de coexistência, sendo que a cooperação somente seria buscada dentro de condições de segurança para os Estados e desde que haja compatibilidade com seus objetivos políticos; iv) a responsabilidade internacional do Estado deve ser resolvido como assunto privado pelas partes afetadas; v) aplicação dos princípios da igualdade soberana e da reciprocidade, valendo dizer que as normas do Direito Internacional não levam em consideração as desigualdades de poder entre as comunidades políticas; vi) as disputas entre Estados são resolvidas, em última instância pela força; a guerra (*ius ad bellum*) é um recurso permanentemente à disposição dos Estados, podendo ser utilizada como instrumento para atingir objetivos políticos; vii) o sistema internacional deve evitar quaisquer impedimentos à plena liberdade dos Estados de perseguirem seus objetivos. HELD, 2000.

[148] Cf. RING, 2009, p. 555-596.

[149] Cf. GOMES, 2018, n. 2, p. 03.

[150] Asif H. Qureshi e Ajay Kumar sugerem a instituição de uma "assembleia deliberativa internacional" em questões tributárias, a qual propiciaria, dentre outras coisas, um mecanismo de criação de normas e assistência técnica em questões tributárias internacionais. Por outro lado, indigitada assembleia forneceria mecanismos de cooperação entre os Estados, permitindo a coordenação de suas políticas fiscais, em vez formulações de políticas fiscais visando à concorrência com os demais países. Ainda de acordo com referidos autores, a cooperação internacional promovida por organizações internacionais como a OCDE está, de certo modo, abrindo espaço para que a situação acima descrita venha a ser concretizada. Cf. QURESHI.; KUMAR, op. cit., 2019, p. 14.

O papel da OCDE tem sido particularmente significativo em relação à centralidade na confecção de tratados em matéria tributária, papel este que não tem sido contestado. O projeto da ONU, que seria nominalmente uma iniciativa concorrente, nunca se apresentou como uma alternativa. Depois de abandoná-lo, as Nações Unidas recuperaram seu projeto de tratado, mas apenas para desempenhar um papel marginal como uma alternativa complementar ao modelo da OCDE, ao invés de um concorrente de liderança.[151]

Para muitos, uma escolha binária entre harmonização/cooperação e competição é claramente percebida.[152] Por tais motivos, a desconfiança política em relação à cooperação em nível internacional também deu origem a um declínio na importância do regime tributário internacional, que por vezes é considerado um cartel que atende às economias mais poderosas em detrimento das menos privilegiadas. A principal razão para essa atitude crítica é uma desconfiança crescente da OCDE, que, até o momento, tem sido a guardiã do regime tributário internacional, juntamente com as lideranças dos países mais ricos do mundo.[153]

Consequência lógica da evasão fiscal é a perda de arrecadação tributária e sobrecarga dos indivíduos comuns, geralmente indivíduos assalariados que têm o seu imposto já retido na fonte pelos empregadores, ou aos consumidores finais de produtos, com consequências maléficas ao tecido social. E, justamente por impactar negativamente as sociedades locais, deve ser suscitada a substituição de velhas estruturas nacionalistas por esquemas globais, que impõem a revisão de conceitos vetustos com os quais estávamos acostumados a lidar, tal como o de soberania atrelado à ideia de Estado-Nação Westfaliano. É premente a atualização dos discursos político-jurídicos, a fim de readequá-los à realidade das relações transnacionais, que envolvem, hodiernamente, também atores não-estatais, como é o caso da OCDE. David

---

[151] Cf. GOMES, op. cit., p. 05.

[152] Tsilly Dagan ressalta que embora o "jogo tributário internacional" seja, por natureza, não-cooperativo, as estratégias que os Estados adotam são interdependentes, afetando uns aos outros. Por outro lado, ainda que os Estados cooperem entre si, tal fato não altera a natureza competitiva da interação entre os Estados, sendo particularmente difícil para os países em desenvolvimento avaliar se a adesão a um determinado tratado de cooperação seria vantajoso para ele, em relação aos seus pares: "As it core, the international tax game in noncooperative. As explained already, the decentralized nature of international taxation – where every state designs its own tax rules independently – mandates competition among states. The strategies states adopt, however, are interdependent, for the consequences of the actions of one state depend on the actions of other states. Even when two state-actors cooperate, as in the tax treaties scenario, the bilateral cooperation does not alter the competitive nature of the interaction between them and their peers (e.g., other host countries or either residence countries), which, in turn, can impact the payoffs for the two cooperating states from signing a treaty (…) In these conditions of competition, developing countries do not simply have a choice between a treaty regime and a non-treaty regime but face the conditions of the availability of an existing treaty regime for other states. Hence, their choice is in fact between joining the 'treaty club' and staying out of it given that their competitors, other developing states, are likely to join". Cf. DAGAN, op. cit., 2018, pp. 166 - 167.

[153] Cf. GOMES, op. cit., 2018, p. 03.

Kennedy é incisivo ao afirmar a necessidade de enfrentamento de problemas sob a ótica da governança global:[154]

> Global governance remains a mystery because so much about global society itself eludes our grasp. Everywhere we can see the impact of things global, foreign, far away. How does it all work, how do all the pieces fit together? How is public power exercised, where are the levers, who are the authorities, how do they relate to one another?
> Are the worlds of politics, markets and cultural influence held together in a tight structure or is it all more loose and haphazard? Are there more than one global order—how much, in the end, is simply chaos, how much the work of an invisible hand?
> These questions become urgent when they touch an issue about which we care deeply. How is so much poverty sustained in a world of such plenty? What separates leading from lagging sectors, cultures or nations from one another? How can security be achieved between and within the world's different cultures and nations. If we want to do something about poverty or the environment—if we would like to complain or protest or simply participate —to whom should we address ourselves?
> Indeed, how has knowledge about all this itself come to be so unequally distributed? If we understood the machinery by which inequalities and hierarchies of influence and wealth and knowledge are reproduced, we might begin to know how to make the world a better place.
> None of these questions have clear answers. We do not know how power is put together on the global stage, let alone how its exercise might be rendered just or effective. Indeed, we are only just beginning to unravel the mystery of global governance. Simply mapping the modes of global power and identifying the channels and levers of influence remains an enormous sociological challenge.

1.7 Principais Esforços da OCDE diante do Cenário de Crise Fiscal

Embora a crise de 2008 tenha acendido o sinal de alerta para a necessidade de medidas cooperativas visando à contenção das perdas de arrecadação fiscal, muito antes disso os países da OCDE já haviam externado suas preocupações concernentes ao fluxo desenfreado de pessoas e recursos e sua ocultação em jurisdições secretas no exterior. A falta de transparência e a *tax noncompliance* começaram a ser percebidos como os principais obstáculos à aplicação das leis tributárias domésticas em países com tributação mais alta. A preocupação de diversas nações em evitar a erosão de suas respectivas bases tributáveis e as perdas de arrecadação tributária verificadas em razão de planejamentos tributários abusivos e transferência de lucros para regimes fiscais privilegiados ensejaram um movimento em prol da transparência fiscal, o que contribuiu para a celebração de acordos de cooperação para a troca de informações, assim como diversas outras iniciativas envidadas pela OCDE.

---

[154] KENNEDY, 2008. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/dkennedy/publications/Kennedy_GlobalGovernance.pdf.

Destarte, com o avanço da globalização e dos problemas decorrentes do fluxo desenfreado de pessoas e recursos, as atitudes tradicionais em relação à assistência na arrecadação de tributos sofreram fortes modificações. A apreensão dos países em relação à problemática da opacidade financeira global foi alavancada, já na década de 1990, em razão das distorções observadas na esfera concorrencial decorrentes da existência de jurisdições com regimes fiscais privilegiados, conforme se infere da temática tratada no Relatório *International Tax Avoidance and Evasion through the Use of Tax Havens*, do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, publicado em 1987.

Não obstante essa preocupação externada quase uma década antes, os esforços no combate à concorrência fiscal prejudicial ficaram mais evidentes somente em 1997, com a edição do Código de Conduta da UE, de 1997,[155] assim como com a divulgação do Relatório *Harmful Tax Competition,* de 1998. A OCDE procurou identificar e abordar não toda e qualquer concorrência fiscal, mas somente aquela considerada *prejudicial* e que, portanto, continha potencial risco de causar danos às economias de outros países. Àquela época, a referida organização expressou seu compromisso com a visão de que "there are no particular reasons why any two countries should have the same level and structure of taxation" e que "[c]ountries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so".[156] Referido Relatório foi estruturado em três capítulos, nos quais são abordados, respectivamente, os efeitos da globalização incidentes sobre o sistema tributário, as características identificadoras dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais e as recomendações aprovadas para combatê-los. Alberto Xavier assevera que o Relatório de 1998 consagra a denominada "regra dos três R", já que os países devem *remover*, *rever* e *refrear* os regimes fiscais preferenciais.[157]

Principalmente em decorrência da divulgação do mencionado Relatório*,* o ano de 1998 foi erigido a um importante marco no que se refere ao movimento global em prol da transparência fiscal e cooperação entre os países. Ressalte-se que o cerne do presente estudo não está, evidentemente, voltado à questão relativa à concorrência fiscal prejudicial; porém não podemos deixar de observar que os mais recentes esforços de cooperação multilateral em matéria tributária foram impulsionados, primeiramente, pela preocupação em relação às "práticas prejudiciais na forma de paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais prejudiciais

---

[155] Cf. OLIVEIRA, op. cit., 2012, p. 33-34.
[156] O Relatório da OCDE "Harmful Tax Competition: Na Emerging Global Issue", da OCDE, foi elaborado em 09 de abril de 1998 por sugestão dos países do então G-7 e foi aprovado com a abstenção de Luxemburgo e da Suíça, por motivos ligados ao segredo bancário. Cf. XAVIER, 2010, p. 243.
[157] XAVIER, op. cit., p. 243.

em países membros e não-membros da OCDE e em suas dependências".[158] Por outro lado, o mesmo relatório de 1998 trouxe, como uma de suas recomendações, "que os países sejam encorajados a rever seu atual mecanismo para a arrecadação de créditos tributários de outros países, e que o Comitê Fiscal continue seu trabalho nesta matéria, tendo como objetivo a redação de disposições que podem ser incluídas nas convenções fiscais relevantes". Foi destacada, ainda, a figura dos *free riders* - indivíduos ou corporações que se utilizam de toda a infraestrutura de determinado país, mas que evitam pagar tributos nesse Estado, ocultando seus recursos e lucros auferidos em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados.[159]

Uma vez reconhecido que as iniciativas individuais de cada país, bem como colaborações no plano bilateral não estavam sendo suficientes para conter o avanço da utilização de paraísos fiscais – que eram, obviamente, jurisdições não-cooperativas -, avançou-se no sentido de enxergar a cooperação em nível multilateral como o melhor instrumento para atingir ou otimizar os resultados almejados. A preocupação inicial da OCDE e do CoE, assim, foi a de desmantelar os regimes fiscais preferenciais dos Estados que integravam ambas as Organizações, como forma de assegurar um nível de concorrência fiscal aceitável entre Estados, com respeito à equidade e neutralidade fiscais (*level playing field*).[160] Pode-se afirmar que a OCDE, mediante suas primeiras iniciativas na década de 1990, visou a atingir três escopos: obter cooperação dos paraísos fiscais, eliminar as práticas prejudiciais fiscais entre os países membros e intensificar a troca de informações entre os países.

Ainda sob a influência de um movimento que demandava o esforço mútuo como forma de combater a queda da arrecadação tributária, a OCDE publicou, no ano 2000, Relatório intitulado *Towards Global Tax Co-operation*, no qual foram registrados os avanços realizados desde o início do projeto, em 1998, bem como definidos mecanismos para integrar as práticas dos países membros, aprofundando o diálogo com os países que se apresentaram cooperativos na eliminação de práticas fiscais prejudiciais.[161]

---

[158] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998.
[159] Cf. ROCHA, op. cit. (nota 201), p. 26.
[160] Cf. OLIVEIRA, op. cit., 2012, p. 41.
[161] Houve movimento de grupos em favor dos paraísos fiscais para tentar deter a mobilização da OCDE a favor da transparência fiscal. Nos EUA, os republicanos obtiveram uma vantagem com a eleição de George W. Bush, em 2000, para a Casa Branca, já que o apoio dos EUA à OCDE e a outras iniciativas contra os paraísos fiscais pareciam dependentes de um presidente democrata. A Heritage Foundation, apoiada por substanciais recursos financeiros e com um compromisso com economia de mercado livre, baixa tributação e competição fiscal – condições estas alinhadas com a existência de paraísos fiscais – criou o Centro pela Liberdade e Prosperidade (CFP), cujo único objetivo era desafiar a iniciativa da OCDE contra os paraísos fiscais. O CFP ganhou apoiadores dentre os membros do governo Bush, além de receber o apoio dos próprios paraísos fiscais, passando a tentar caracterizar a OCDE e seus Estados membros como monopolistas econômicos ou governos que buscavam a renda, desejando preservar seu próprio status especial no mundo, oprimindo concorrentes menores.

Há que se pontuar que após ter sofrido resistência de grupos poderosos quanto à sua iniciativa contra os paraísos fiscais, a OCDE mudou sua campanha para melhor transparência e *accountability*, o que realizou por meio da confecção de Acordos de Troca de Informações Fiscais entre os seus membros e os paraísos fiscais. A OCDE passou a reconhecer a importância e sofisticação crescente das práticas tendentes a evitar os tributos, especialmente o papel desempenhado por intermediários financeiros e profissionais de direito e contabilidade. Assim, em 2006, emitiu a declaração de Seul, resultando na investigação do papel dos denominados "intermediários fiscais" na criação de estruturas fiscais abusivas.[162]

Especialmente a partir do início de 2008, a evasão fiscal internacional e a implementação de elevados padrões de troca de informações ganharam relevância na agenda política, haja vista a forte reação da comunidade internacional contra a manutenção do sigilo bancário que sucedeu a crise financeira de 2008, além do versado escândalo do caso *Panama Papers*, acontecimentos que lançaram holofotes sobre os principais centros financeiros do mundo.

O ano de 2009 foi marcado por um relevante progresso no campo da troca de informações fiscais. No período que antecedeu a cimeira do G20 realizada em Londres, em 02 de abril de 2009, as iniciativas da OCDE envolvendo a troca de informações e a transparência fiscal foram endossadas por diversas jurisdições, incluindo aquelas que até então se opunham a fornecer informações bancárias. Nesse contexto, a transparência fiscal foi uma característica

---

Alguns dos paraísos fiscais formaram a Organização Internacional de Impostos e Investimentos (ITIO), à qual o Secretariado da *Commonwealth* emprestou seu apoio, refletida com a presença de seus membros em muitos territórios ultramarinos britânicos. Eles exigiam ser tratados no que eles chamavam de "igualdade de condições", exigindo que a OCDE aplicasse aos paraísos fiscais as mesmas regras aplicáveis aos seus membros e que tivessem um papel no processo regulatório do qual estavam excluídos pela OCDE.
Em julho de 2001, os paraísos fiscais e a CFP finalmente atingiram seu objetivo, quando a Casa Branca retirou seu apoio à iniciativa da OCDE, tendo o então secretário do Tesouro dos EUA, Paul O'Neill, dito a um comitê parlamentar que buscaria tratados bilaterais para compartilhar informações com paraísos fiscais, em vez de apoiar restrições aos regimes fiscais preferenciais. Ao fazer isso, ele deixou clara a exigência de que a OCDE interrompesse a implementação de medidas contra os paraísos fiscais até que essas medidas entrassem em vigor para todos os membros da OCDE. A consequência disso é que as iniciativas da OCDE ficaram, por um tempo, ofuscadas, e a confiança dos paraísos fiscais aumentou, já que os banqueiros, advogados e contadores que operam o setor de OFC nos paraísos fiscais acreditavam ter conquistado uma nova liberdade em relação à regulamentação externa. Evidência disso é o depoimento dado pelo banqueiro Bradley Birkenfeld, em 2008, após denúncias e negociações de barganha feitas por um ex-funcionário do banco UBS (Estados Unidos da América vs. Bradley Birkenfeld 2008). O depoimento de Bradley Birkenfeld deixa claro que, em sua opinião, de 2001 a 2006 o UBS conscientemente e deliberadamente encorajou os contribuintes americanos a manter ativos *offshore* em violação ao código tributário dos EUA, usando o tipo de *sham trusts* e corporações nominativas. Birkenfeld estimou que o UBS administrou cerca de US $ 20 bilhões de ativos por meio dessa operação, garantindo receitas para o banco de pelo menos US $ 200 milhões por ano. Não obstante o registro de tal resistência em 2001, a guerra contra os paraísos fiscais prosseguiu e ganhou força nos anos subsequentes, com a participação ativa da OCDE e até mesmo de setores da sociedade civil. Cf. PALAN; MURPHY; CHAVAGNEUX, op. cit., p. 227-228.

[162] Cf. PALAN; MURPHY; CHAVAGNEUX, op. cit., p. 230.

de fundamental importância nas cimeiras do G20 em Washington, Londres e Pittsburgh. Em Londres, os líderes do G20 afirmaram:

> Concordamos em tomar medidas contra jurisdições não cooperativas, incluindo paraísos fiscais. Nós estamos prontos para implantar sanções para proteger nossas finanças públicas e sistemas financeiros. A era do sigilo bancário acabou. Notamos que a OCDE publicou hoje uma lista de países avaliados pelo Forum Global contra o padrão internacional para troca de informações fiscais.
> Em Pittsburgh, foi enfatizada a necessidade de progresso rápido, afirmando que eles continuam "prontos para usar contramedidas" contra jurisdições que não adotam os padrões desenvolvidos pela OCDE e pelo Forum Global.

Resultado disso é que o padrão de troca de informações a pedido, incluindo as de natureza bancária e fiduciária, passou ser mundialmente endossado. A campanha em prol da transparência fiscal global já estava em pleno fluxo, inclusive com a incorporação, em outubro de 2008, do padrão da OCDE pela Convenção Modelo da ONU. Ainda, todos os países membros da OCDE se comprometeram em assegurar que seus tratados bilaterais sobre imposto de renda estivessem em conformidade com a Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e Capital (*Model Convention on Income and Tax*).

Em 19 de janeiro de 2010, o Relatório da OCDE *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, propôs a promoção da cooperação entre os órgãos da Receita Federal de dezenas de jurisdições, bem como o desenvolvimento de boas práticas de administração tributária visando a promover a transparência fiscal internacional e a troca de informações. Pontuou-se, em tal relatório, a necessidade de que as jurisdições concluíssem seus acordos internacionais para troca de informações, a fim de estarem em condições de prestar assistência administrativa em todos os assuntos fiscais.

Àquela época, identificou-se que não apenas a assinatura dos acordos para troca de informações era um passo importante, mas também a sua entrada em vigor e efetiva implementação. Justamente com a finalidade de monitorar a implementação efetiva da troca de informações entre as jurisdições, no ano de 2009 o Forum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários[163] foi reestruturado e fortalecido, sendo que seus relatórios passaram a incluir recomendações para melhorar a situação das jurisdições revisadas.

---

[163] O Forum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Informations for Tax Purposes*) foi criado no âmbito da OCDE com o propósito de enfrentar os riscos à conformidade tributária gerados pelos paraísos fiscais, buscando implementar padrões de transparência e de troca de informações na área tributária.

Os acontecimentos antes relatados, bem como as sucessivas perdas de arrecadação fiscal levaram aos Estados a percepção de que não somente a concorrência fiscal prejudicial e a existência de paraísos fiscais eram um problema; mais do que isso, os países não estavam conseguindo arrecadar tributos já constituídos de contribuintes residentes em seus próprios territórios. Sentiu-se, pois, a necessidade de ir além e de se fortalecer as formas de assistência já existentes, bem como de implementar novas formas de assistência em matéria tributária. Tal preocupação pode ser constatada nas emendas de 2005 e 2014 feitas ao Art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, que prevê que as Autoridades Competentes deverão compartilhar todas as informações que sejam previsivelmente relevantes (*foreseeable relevant*) para a consecução das disposições da Convenção. Além disso, a OCDE facilitou o Modelo de Acordo de Intercâmbio de Informações Fiscais (Modelo TIEA), desenvolvido em 2002, disponibilizando um modelo de acordo bilateral, bem como um acordo multilateral, mediante o qual os Estados podem se tornar partes, com a opção de especificar com quais países eles querem estar vinculados sob referido acordo.

Outra importante iniciativa foi a inserção, janeiro de 2003, do Art. 27 ao Modelo de Convenção da OCDE, o qual dispõe acerca da possibilidade de os Estados cobrarem créditos tributários constituídos por outras soberanias, com afastamento da regra da *revenue rule*. Na mesma senda, A Convenção CoE / OCDE de 1988 foi revista em 2010, tendo como principal objetivo o seu alinhamento com o Modelo de Convenção da OCDE - norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações -, assim como a sua abertura aos Estados não-membros da OCDE ou do Conselho da Europa.

Asif H. Qureshi e Ajay Kumar asseveram que os Estados dirigiram seus esforços cooperativos para fortalecer seus poderes de execução fiscal em três esferas: i) concordando em trocar informações sobre os contribuintes, o que se deu, primeiramente, mediante as iniciativas da OCDE contra as práticas tributárias prejudiciais (1998) e, posteriormente, com o projeto BEPS; ii) mediante a concordância recíproca em promover assistência mútua na cobrança de créditos tributários contra os contribuintes, ou seja, permitindo que Estados estrangeiros cobrem créditos constituídos por outro país como se fossem seus (Art. 27 do Modelo de Convenção da OCDE); e iii) por meio da criação de mecanismos para a solução de controvérsias tributárias, tanto entre as autoridades fiscais quanto entre a autoridade fiscal e o contribuinte.[164] Indigitados autores fazem referência, ainda, à utilização de métodos informais e *ad hoc* para a cooperação e a execução de cobranças tributárias em face de

[164] QURESHI; KUMAR, 2019.

contribuintes, não necessariamente baseados em acordos internacionais vinculativos formais entre Estados, o que pode ser exemplificado mediante o Grupo dos Quatro, consistente em uma organização informal dos administradores tributários da França, Alemanha, Reino Unido e Estados Unidos e, ainda, o PATA (Associação dos Administradores Tributários da Austrália, Canadá, Japão e Estados Unidos). Assim, embora os primeiros tratados em matéria tributária tenham sido elaborados com o fito de evitar a dupla tributação, o avanço da globalização e o fluxo desenfreado de pessoas e recursos levou ao surgimento de novas demandas, ensejando esforços cooperativos das nações com relação à contenção das perdas de arrecadação fiscal geradas pela existência de paraísos fiscais.

Feitas essas considerações iniciais, introduziremos um breve panorama acerca principais iniciativas da OCDE no que diz respeito à busca por maior transparência fiscal,[165] bem assim no concernente à possibilidade de exercício da jurisdição executória por outros Estados, em assistência mútua.

1.7.1 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

O Forum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais é uma estrutura multilateral dentro da qual é trabalhada, desde 2000, a transparência e a troca de informações para fins tributários tanto por países membros quanto por países não membros da OCDE. Desde sua reestruturação em setembro de 2009, o Forum Global se tornou um corpo internacional fundamental voltado à implementação de padrões internacionais em transparência fiscal, possuindo jurisdição sobre cerca de 150 países participantes.[166] Os altos padrões de transparência e troca de informações são assegurados em países ao redor do mundo por meio de sua monitoração e atividades de *peer review* (revisão por pares).

---

[165] Tsilly Dagan assinala que, num primeiro momento, houve uma tentativa frustrada da OCDE de gerar uma cooperação em larga escala para conter a competição entre os países. O insucesso de tal medida demonstra a dificuldade relacionada aos esforços para coordenar um amplo leque de diferentes interesses que cada país pretende promover. É ressaltado, ainda, o fato de que um país somente tende a cooperar quando ele acredita que a cooperação poderá beneficiá-lo de algum modo. Caso entenda que não terá alguma vantagem na cooperação, ele simplesmente tende a se recusar a cooperar, a fim de promover os seus próprios interesses. Assim, diante do fracasso parcial do projeto insculpido no relatório *Harmful Tax Competition* no que tange à tentativa de contenção da competição fiscal, a OCDE passou a dirigir seus esforços para um objetivo mais modesto, concernente ao aumento de transparência nos sistemas fiscais e compartilhamento das correspondentes informações entre os países – campanha esta que se mostrou mais bem-sucedida. Cf. DAGAN, op. cit., 2018, p. 152.

[166] O Forum Global possui, atualmente, 157 membros participantes, juntamente com 18 organizações internacionais participando como observadoras. Atualizado até 14 de outubro de 2019.

O Forum Global estabeleceu dois padrões para troca de informações em matéria tributária que são internacionalmente aceitos: i) troca de informações a pedido; e ii) troca automática de informações.

Todas as jurisdições se comprometeram a implementar o padrão internacional de troca de informações a pedido. O Forum Global conduz a rigorosas avaliações de conformidade com seu padrão, de acordo com os elementos acordados entre os países participantes. Em acréscimo, mais de 100 países e jurisdições se comprometeram a implementar o novo padrão de troca automática de informações, sendo que as primeiras trocas ocorreram em 2017 e 2018.

A implementação de tais padrões internacionais contribui de forma significativa para combater a evasão fiscal, assim como para obter grande cooperação internacional e enaltecer a transparência fiscal de órgãos corporativos e de informações financeiras. A OCDE estabelece três critérios objetivos de referência para identificar jurisdições que não implementaram satisfatoriamente os padrões de transparência tributária, sendo que para que uma jurisdição seja considerada em conformidade com o padrão de transparência tributária internacional, será necessário que atenda a pelo menos dois dos três critérios.[167]

Todos os membros do Forum Global, assim como as jurisdições identificadas como relevantes para seu trabalho passam por revisões por seus pares (*peer review*) acerca das medidas implementadas em prol da transparência e troca de informações em matéria fiscal e efetivação de padrões na prática. O Forum Global possui dois fluxos principais de trabalho em relação ao novo padrão de trocas automáticas de informações: monitorar sua implementação e ajudar os países em desenvolvimento a se beneficiar desse ambiente de maior transparência.

O *peer review* - que constitui um instrumento multilateral de *soft-law* com o objetivo de construir um consenso multilateral acerca das medidas implementadas no âmbito da transparência e troca de informações - não está imune a críticas. Nesse sentido, Carlo Garbarino e Sebastiano Garufi registram que a maioria dos países revisores são membros da

[167] Os três critérios adotados são mencionados no Relatório da Reunião do G20 com Ministros de Finanças de Estado, realizada em Fukuoka em junho de 2019: "• a 'Largely Compliant' overall rating with respect to the exchange of information on request (EOIR) standard, taking into account the Global Forum's second round of reviews on an ongoing basis and provided jurisdictions (other than those that received a provisional rating in the first round) have had an opportunity to respond to any downgrades in rating through a supplementary report, • with respect to the implementation of the AEOI standard, all necessary legislation is in place and exchanges commenced by the end of 2018; and agreements activated with substantially all interested appropriate partners by the end of 2019; and • having the multilateral Convention in force or having a sufficiently broad exchange network of bilateral agreements in force permitting both EOIR and AEOI". OECD, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf.

OCDE, havendo um claro viés em favor de suas próprias políticas. Ainda, embora na teoria devesse haver um interesse mútuo na troca de informações por todos os Estados participantes, as análises tendem a priorizar os interesses dos países membros da OCDE.[168]

Em 2013, foi criado um grupo de trabalho *ad hoc* para a produção de um Modelo de Acordo para a Troca de Informações em Matérias Fiscais (bilateral ou multilateral), complementado por um Manual Explicativo (*Manual on the Implementation of Exchange of Information for Tax Purposes*), aprovado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE em 23 de janeiro de 2006 e que serve de guia informativo aos funcionários e de modelo para a elaboração de manuais nacionais, adaptados às necessidades das realidades de cada país.[169] Basicamente, a tarefa de referido grupo é a de criar um mecanismo para monitorar e revisar a implementação do novo padrão de troca de informações. A OCDE apresentou um modelo multilateral e bilateral, prevendo a troca de informações mediante solicitação, sem a possibilidade de o Estado requerido se opor às regras de sigilo bancário. Em 29 de outubro de 2014, referida troca de informações a pedido foi suplementada por um processo automático de troca de informações, que deve ser baseado em um *Common Reporting Standard* (CRS).

É relevante registrar que o Forum Global e a adoção de novos padrões em troca de informações representaram um novo marco no combate à opacidade financeira, em um momento em que a pressão contra os paraísos fiscais começou a crescer imensamente quando passaram a ser categorizados como cooperativos e não-cooperativos.

O trabalho objetivo de referido Forum - cujo principal objetivo é o de alcançar altos níveis de troca de informações, implementando padrões de transparência - resultou em um Modelo de Acordo de Troca de Informações Fiscais (TIEA) no ano de 2002. Basicamente, um TIEA contém as seguintes disposições: i) prevê a troca de informações *foreseeably relevant* para a administração e aplicação do direito tributário nacional pelas partes contratantes; ii) as informações obtidas sob o modelo TIEA são protegidas por regras de confidencialidade e sua divulgação somente pode ser feita mediante decisão judicial e desde que presente o propósito fiscal; iii) informações a pedido podem se relacionar a uma pessoa que não é residente de um Estado contratante; iv) não há obrigação, por parte do Estado Requerido, de fornecer informações se estas não estiverem em sua posse; devendo-se observar, no entanto, que é dispensável a existência de interesse interno para o fornecimento das informações; v) as informações podem abranger detalhes bancários, de propriedades de

[168] Cf. GARBARINO; GARUFI, 2013, p. 193.
[169] No Brasil, foi elaborado pela RFB, em abril de 2008, o documento de uso interno "Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior", dispondo sobre os mecanismos, aspectos legais, formais e técnicos do intercâmbio de informações realizado pelo Estado brasileiro com outras jurisdições.

empresas, pessoas, fundos, *trusts* etc; vi) além da troca de informações, os representantes de um Estado contratante podem fazer verificações simultâneas e exames fiscais no exterior, o que inclui entrevistas e análises de registros.

Além de suas funções de revisão por pares sobre padrões de transparência, o Fórum Global também fornece assistência técnica aos países participantes para implantar a infraestrutura necessária tanto para se beneficiar do compartilhamento de informações, quanto para a mobilização de receita doméstica.[170]

1.7.2 O Plano de Ação BEPS, de iniciativa da OCDE / G20 e a Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI)

Os acontecimentos decorrentes da crise financeira global de 2008 recrudesceram a necessidade de se fortalecer cruzada global contra as jurisdições que possibilitavam a ocultação de recursos por indivíduos super-ricos e corporações, gerando novos desafios ao sistema tributário internacional. Países integrantes do G20 e da OCDE se ocuparam de adotar iniciativas que viabilizassem a adoção de instrumentos com o propósito de reaver recursos enviados a jurisdições secretas no exterior, visando a controlar o endividamento público e perdas na arrecadação tributária. Além da mencionada crise, mudanças geopolíticas e econômicas motivadas pela globalização acarretaram imensuráveis perdas de receita, mesmo para os países mais ricos e industrializados, demonstrando que os países estavam encontrando dificuldades para recuperar a receita perdida apenas com suporte em sua legislação interna. Essas foram as razões que motivaram o lançamento da iniciativa BEPS da OCDE / G20.

A fim lidar com a questão de governança global que representa a erosão da base tributável e perda de arrecadação fiscal, a OCDE, apoiada pelos países membros do G8 e do G20, publicou, em 12 de fevereiro de 2013, um relatório intitulado *"Adressing Base Erosion and Profit Shifting"*, que define o termo "erosão de base e transferência de lucro" como estratégias de planejamento tributário que exploram lacunas e incompatibilidades nas regras tributárias para fazer com que os lucros "desapareçam" para fins tributários ou, ainda, valem-se de deslocamento de lucros para locais onde há pouca ou nenhuma atividade real, mas o tributação é baixa ou inexistente. Ainda, com o propósito de evitar o deslocamento artificial de lucros, a iniciativa BEPS da OCDE / G20, lançou, em julho de 2013, um Plano que compreende 15 ações, com o pacote final de relatórios havendo sido publicado em 05 de

[170] Cf. QURESHI.; KUMAR, op. cit., 2019, p. 449.

outubro de 2015.[171] A coordenação, a harmonização e a inclusão realizadas por meio de consenso e multilateralismo têm sido enfatizadas como uma pedra angular para o desenvolvimento de soluções eficazes em tempo hábil para evitar que medidas unilaterais sejam adotadas por alguns países como forma de proteger suas bases tributáveis.[172]

O sítio eletrônico da OCDE descreve da seguinte forma os objetivos do projeto BEPS:[173]

> O Projeto BEPS da OCDE / G20 oferece soluções para os governos preencherem as lacunas existentes nas regras internacionais que permitem que os lucros corporativos "desapareçam" ou sejam deslocadas artificialmente para ambientes com pouca ou nenhuma tributação, onde as empresas têm pouca ou nenhuma atividade econômica. As perdas de receitas do BEPS são estimadas de forma conservadora em até USD 240 bilhões anuais, ou o equivalente a até 10% das receitas do imposto de renda corporativo global. Quase 100 países e jurisdições estão trabalhando atualmente na Estrutura Inclusiva da BEPS para implementar medidas do BEPS em sua legislação interna e tratados fiscais bilaterais. O grande número de tratados bilaterais torna as atualizações da rede de tratados em uma base bilateral onerosa e demorada.
>
> A Convenção, desenvolvida por meio de negociações inclusivas envolvendo mais de 100 países e jurisdições sob um mandato entregue pelos Ministros das Finanças e Governadores dos Bancos Centrais do G20, resolve esse problema. Modificará os tratados fiscais bilaterais existentes para implementar rapidamente as medidas do tratado tributário desenvolvidas no curso do Projeto BEPS da OCDE / G20. As medidas do tratado que estão incluídas na Convenção incluem aquelas sobre arranjos de incompatibilidade híbrida, abuso de tratado e estabelecimento permanente, e resolução de disputas, incluindo uma provisão opcional sobre arbitragem obrigatória, que foi adotada por 28 jurisdições.
>
> A OCDE é o depositário da Convenção e está apoiando os governos no processo de assinatura, ratificação e implementação.

Os objetivos do projeto BEPS de iniciativa da OCDE / G20 podem ser organizados em torno de três pilares: i) reforçar a coerência internacional das regras do Imposto sobre a Renda de corporações; ii) realinhar a tributação com a efetiva substância das atividades econômicas; e iii) melhorar a transparência.[174] O projeto é desenvolvido mediante 15 ações, concentrando-se em normas mínimas necessárias para combater práticas fiscais prejudiciais, tais como a prevenção ao abuso do *treaty shopping* (ação nº 6), troca de informação fiscal compulsória entre países (ação nº 5) e melhorar a efetividade dos mecanismos de resolução de litígios (ação nº 14). Em linha gerais, o projeto visa a trazer coerência, transparência e substância às regras fiscais internacionais, que têm sofrido pressão

---

[171] A versão final do MLI proposto para a Ação 15 foi publicada em 24 de novembro de 2016 e uma cerimônia de assinatura foi realizada em 7 de junho de 2017.
[172] Cf. GOMES, op. cit., 2018, p. 2.
[173] Informação disponível em: https://www.oecd.org/tax/major-step-forward-in-international-tax-cooperation-as-additional-countries-sign-landmark-agreement-to-strengthen-tax-treaties.htm..
[174] Cf. GOMES, op. cit., 2018, p. 04.

nos últimos anos, seja decorrente do acelerado ritmo da globalização, da digitalização da economia, como também da sofisticação das transações comerciais internacionais.[175]

O apoio político do G20 foi decisivo para dar início à tarefa de projetar e imprimir mudanças, por meio do projeto BEPS, ao regime tributário internacional. Embora o propósito comum dos países do G20 fosse o de lidar com a erosão da base e a transferência de lucros,[176] o projeto BEPS acabou por ter o condão de fortalecer o protagonismo e a liderança da OCDE no processo de reforma tributária internacional.

Uma questão a ser levantada e que é motivo de preocupação por parte de muitos é que quando o pacote BEPS OCDE / G20 de 2015 foi negociado, mais de 100 países em desenvolvimento não haviam sido incluídos no processo. Apenas depois que o pacote - um documento de quase 2.000 páginas - foi adotado, a OCDE criou um órgão de implementação conhecido como quadro inclusivo,[177] convidando todos os demais países a vir e seguir os padrões acordados "em pé de igualdade". No entanto, para aderir ao quadro inclusivo, os países em desenvolvimento são obrigados a concordar com as decisões que já foram tomadas, o que significa que estes ainda não são capazes de participar em efetivas condições de igualdade na definição de padrões tributários internacionais. Mais de 40% dos estados membros das Nações Unidas não aderiram ao quadro inclusivo e, portanto, não estão à mesa enquanto as novas regras estão sendo negociadas. E mesmo para aqueles já aderiram ao quadro inclusivo, há uma preocupação sobre se o processo incluirá seus interesses e preocupações de maneira equilibrada, uma vez que segue sob a liderança da OCDE.

Desde 2008, países em desenvolvimento que não são membros da OCDE adquiriram relevância econômica e política e exigiram uma voz correspondente na formulação de políticas. Esses países estão defendendo uma maior participação, embora seus esforços não tenham resultado em mudanças significativas na realocação de bases tributáveis. Esses países

---

[175] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, May 2019. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf.

[176] De acordo com Reuven S. Avi-Yonah e Haiyan Xu, algumas das transferências de lucros ocorrem por meio de um acordo denominado "cost sharing agreement": "Some of the profit shifting is achieved through a "cost sharing agreement." Cost sharing is a concept developed in IRS regulations in the 1980s, but which became more significant due to the increasing importance of intellectual property. The idea behind cost sharing is this: When a US multinational begins a new research project (for example, a search for a drug to treat a certain disease), it can agree to share the costs of development with its offshore subsidiaries. Then, if the project is successful, the parties share the profits in the same proportions. For example, if Apple Ireland contributed 80% of the costs of developing the iPhone 6, it would get 80% of the profit. Importantly, none of the actual work is done by Apple Ireland. Apple just gives Apple Ireland the money and Apple Ireland pays it back as its contribution to the research costs". AVI-YONAH, 2016, p. 6.

[177] Algumas economias emergentes que não são membros da OCDE, a exemplo dos países do BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul) estão buscando obter voz na formulação de políticas tributárias daquela organização por meio de adesão ao quadro inclusivo, a fim de promover uma coordenação que possa ser benéfica tanto para os países desenvolvidos, quanto para os países em desenvolvimento.

estão exigindo mais impostos sobre a fonte, o que entra em conflito com a política tributária da OCDE de eliminar a tributação da fonte em favor da tributação baseada na residência, ou estão agindo unilateralmente implementando regras internas para fazer valer suas jurisdições tributárias e esforços para obter uma divisão apropriada das bases tributáveis.[178]

Diante de tais fatos, o Grupo dos 77 (G77 + China), que reúne 134 países, tem pleiteado a criação de um processo fiscal intergovernamental no âmbito das Nações Unidas, em que todos os países pudessem participar como iguais - o que tem sido rejeitado pelos estados membros da OCDE. Tais países consideram que o atual modelo de governança internacional em matéria tributária privilegia o estabelecimento de normas de caráter transnacional ditadas pelos países integrantes do G20, da OCDE, dos Estados Unidos e União Europeia ("países do norte"), acentuando a assimetria histórica Norte/Sul. Em Seminário realizado nos dias 13 e 14 de fevereiro de 2017 na cidade de Quito, os países do G77 concertaram "aprofundar a articulação das organizações da sociedade civil global que lutam pela justiça fiscal (...) por uma nova governança mundial em matéria fiscal, pelo combate contra os esconderijos fiscais, por uma nova ordem fiscal internacional alinhada com as normas de direitos humanos, que destaque o benefício da cidadania global e não do poder corporativo".[179] A respeito da falta de representatividade de países não membros da OCDE, John Christensen, da *Tax Justice Network*, afirmou:[180]

> The Corporate Tax Haven Index provides one of those really rare glimpses of what actually happens underneath the bonnet of the global economy. It tells several disturbing stories…in what we can only describe as a full frontal assault on the national tax sovereignty of every country on the planet. That's what they're doing. They're attacking the tax regimes of other countries. What it reveals is a really disturbing picture of international failure. We see the powerful European countries and especially Britain lying behind their clusters of tax havens and they have wrecked economies across the world and are now threatening social stability and democracy across the world.
>
> But when countries like India say, no, that doesn't work for us, we're going our own way, then it gets very serious indeed. And the G20 simply cannot afford to ignore this any longer. So the road is open for the next steps. And of course the next steps are going to take us in the direction the Tax Justice Network has always been talking about. And that is in the direction of proper apportionment of profits to the countries where the profits are aligned with the economic substance. In other words, we're moving towards unitary taxation and formula apportionment…And I think we should all welcome the opportunity now to create a framework for taxing multinational companies that suits the entire world, not just the most powerful countries in the world.

---

[178] Cf. GOMES, op. cit., p. 03.
[179] CORONADO, 2017. Disponível em: https://www.alainet.org/pt/articulo/186007.
[180] Informação disponível em: https://www.taxjustice.net/2019/06/26/the-corporate-tax-haven-index-solving-the-worlds-broken-tax-system-in-our-monthly-podcast-the-taxcast/.

A realidade é que a iniciativa BEPS foi fortemente influenciada pelos países mais ricos e está cada vez mais dependente, política e administrativamente, da OCDE. E, apesar da criação de um quadro inclusivo no que diz respeito à erosão da base e à transferência de lucros, o envolvimento direto no processo de tomada de decisão pelos países em desenvolvimento que não são nem países membros da OCDE e nem do G20 tem sido muito limitado, o que pode vir a prejudicar a plena efetividade do projeto BEPS.

No que diz respeito às soluções globais referentes à inclusão dos países não membros, a abordagem alternativa seria substituir o G20 por um fórum participativo e transparente, em que países ricos e em desenvolvimento pudessem participar como iguais, e o lugar óbvio para estabelecer tal fórum seria a ONU. Enquanto esse objetivo não for viável, a solução é que os países em desenvolvimento que tenham aderido ou pretendam aderir ao quadro inclusivo do projeto BEPS, mantenham-se diligentes na avaliação de até que ponto as reformas propostas poderiam melhorar sua arrecadação fiscal. Tais países deveriam, ainda, ser mais seletivos em dedicar todos os seus recursos políticos e administrativos a reformas relacionadas à erosão da base e à transferência de lucros, reservando soluções legais alternativas para o desenvolvimento de suas fontes de receita.[181]

Apesar do reconhecimento inicial de que as medidas estabelecidas no pacote BEPS, talvez em razão da falta de representatividade dos países não membros, não tivesse fornecido, ainda, uma solução abrangente, na reunião realizada em junho de 2019 foram pontuados os avanços do projeto. Foi relatada a adesão de mais 80 jurisdições, traduzidos em um total de 600 novos acordos bilaterais, totalizando 2000 relações bilaterais.[182] E, em que pese as observações acima quanto à influência dos países ricos no processo que desencadeou a iniciativa BEPS, a OCDE assegura que referidos países estão trabalhando paritariamente, não apenas para implementar as medidas do BEPS acordadas em 2015, mas também para conceber as regras fiscais internacionais necessárias para enfrentamento dos desafios decorrentes do novo papel na economia digital.[183]

Por fim, em novembro de 2016, mais de cem jurisdições concluíram suas negociações com relação à *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* ("Multilateral Instrument" ou, simplesmente, "MLI"), cujo objetivo é o de implementar uma série de medidas contra a

[181] Cf. GOMES, op. cit., 2018, p. 05.
[182] Cf. OECD, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf.
[183] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, May 2019. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf.

erosão da base tributável e transferência de lucros, modificando rapidamente os tratados já existentes e evitando, assim, a realização de inúmeras negociações bilaterais, cujo custo poderia ser muito elevado, gerando morosidade e dificuldade na consecução, a depender do número de tratados que exigissem emenda. Justamente em razão da dificuldade em revisar bilateralmente cada um dos tratados de bitributação, é importante a aceitação global do MLI, a fim de que sejam assegurados os resultados de conteúdo substantivo da iniciativa BEPS da OCDE /G20.[184]

O MLI está aberto à assinatura de todos os países, ainda que não sejam participantes diretos do projeto BEPS. Marcus Lívio Gomes chama atenção para o fato de que nunca, antes, uma Convenção tributária como essa foi executada, já que as experiências anteriores eram limitadas a poucas jurisdições, podendo-se citar o Acordo para evitar a dupla tributação entre os países membros da Comunidade Andina de Nações, de 2004, a Convenção Nórdica para Evitar a Dupla Tributação dos Impostos sobre a Renda e o Capital, de 1996, e o Acordo de Dupla Tributação da Comunidade do Caribe (CARICOM), de 1994.[185]

Objetivamente, a proposta do MLI é a de modificar, de forma rápida, coordenada, consistente e harmônica, os tratados bilaterais de bitributação, consistindo em um instrumento multilateral ao lado dos tratados fiscais já existentes e em uma importante iniciativa tendente a assegurar os resultados substantivos relativos ao projeto BEPS.

1.7.3 OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)

O Programa Internacional de Garantia de Conformidade (ICAP) é um programa multilateral voluntário de avaliação de riscos voltado fornecer maior segurança nas operações realizadas por grupos multinacionais, diminuindo os riscos corporativos. Segundo a OCDE, ele foi projetado para grupos multinacionais (EMNs) dispostos a se envolver de maneira ativa, aberta e transparente em relação a determinadas atividades e transações.[186]

O ICAP inclui o compromisso entre as EMNs e as administrações tributárias de trabalharem juntas por meio de um processo de avaliação e garantia de riscos, com base em uma relação de confiança mútua baseada em reciprocidade. O programa possibilita que as administrações tributárias discutam transações na fase de avaliação de riscos, antes que a adoção de diferentes visões gere conflitos. Consequentemente, é possibilitada uma maior

[184] Cf. GOMES, op. cit., 2018, p. 06.
[185] Cf. GOMES, op. cit., 2018, p. 06.
[186] Informação disponível em: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm.

uniformidade na conduta adotada pelas administrações tributárias, além de se propiciar a redução do número de litígios.

Em síntese, referido programa visa a proporcionar segurança aos grupos de multinacionais quando as administrações fiscais que participam da avaliação de riscos - usando relatórios *country-by-country* e outras informações - consideram ser baixo o risco da atividade ou transação. Em contrapartida, permite às administrações tributárias exercer controle sobre as atividades realizadas pelos grupos multinacionais, reduzindo o risco de *tax noncompliance*.

O primeiro piloto do ICAP foi lançado em Washington, em janeiro de 2018, e dela fizeram parte oito administrações tributárias que têm diversas EMNs sediadas em seus territórios: Austrália, Canadá, Itália, Japão, Países Baixos, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos. Um segundo Piloto do ICAP (ICAP 2.0) foi anunciado no Fórum da OCDE sobre Plenária da Administração Tributária, realizado em Santiago, Chile, de 26 a 28 de março de 2019, dele fazendo parte as seguintes jurisdições: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Países Baixos, Noruega, Polônia, Espanha, Reino Unido, Estados Unidos.

1.7.4 Protocolo de Emenda à Convenção CoE / OCDE

Tanto a OCDE quanto o G20, enfatizando a importância de países em desenvolvimento também aderirem às mudanças que estava sendo operadas na seara da troca de informações e de transparência fiscal, pressionaram pela alteração da Convenção Conjunta do Conselho da Europa e da OCDE sobre Assistência Administrativa de 1988 (Convenção CoE / OCDE), a fim de adequá-la ao padrão e possibilitar sua assinatura por países não membros da OCDE ou do CoE. Enfim, os apelos do G20 e da OCDE resultaram na alteração, em 2010, da Convenção CoE / OCDE, a qual restou alinhada ao padrão internacional sobre o intercâmbio de informações e passou a permitir acesso a todos os países, garantindo assim que também os Estados não membros pudessem se beneficiar do novo ambiente mais transparente.[187]

[187] O Relatório Explicativo à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, alterada pelo Protocolo de 2010, esclarece que a Convenção é o resultado do trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE, tendo sido aberta para assinatura pelos Estados membros em 25 de janeiro de 1988.
A Convenção de 1988 foi revisada em 2010, principalmente para alinhá-la ao padrão internacional sobre transparência e intercâmbio de informações e para abri-lo aos Estados que não são membros da OCDE ou do

A alteração da Convenção CoE / OCDE com vista a permitir o acesso aos demais países constituiu um importante avanço, bem como um reconhecimento no sentido de que as contramedidas ao problema da concorrência fiscal prejudicial e erosão da base tributável que vinham sendo adotadas de forma unilateral, em nível nacional, ou bilateralmente, deveriam ser substituídas pela intensificação da cooperação internacional, em nível multilateral.

1.8 Outras Possíveis Alternativas à Falta de Transparência e de Conformidade Fiscal

Novas tentativas do G20 de tentar combater a elisão e evasão fiscal em grande escala levam à discussão acerca de questões importantes, que incluem mecanismos que se voltam à abordagem holística de corporações multinacionais – tal qual a ideia de criação de um imposto mínimo global. As corporações multinacionais são tratadas como se fossem, antes, uma entidade global, e não mais empresas independentes. A ideia de um imposto global como forma de garantir a transparência nas transações internacionais é defendida por Piketty, que a denomina de "utopia útil": [188]

> O imposto mundial sobre o capital é uma utopia: seria difícil acreditar que as nações do mundo pudessem concordar com essa ideia, estabelecer um cálculo de tributação para ser aplicada a todas as fortunas do mundo e depois redistribuir harmoniosamente essas receitas entre os países. Entretanto, considero-a uma utopia útil, por diversas razões. Em primeiro lugar, mesmo que uma instituição ideal não se torne realidade num futuro previsível, é importante tê-la como ponto de referência, a fim de avaliar melhor o que as soluções alternativas oferecem ou deixam de oferecer. Veremos que, na falta de uma solução dessa natureza – que para ser completa exigiria um nível muito elevado e sem dúvida pouco realista de cooperação internacional no médio prazo, mas que pode ser realizada de maneira gradual e progressiva para os países que a desejarem (desde que sejam numerosos o suficiente, como na Europa) – é provável que prevaleçam diversas formas de reações nacionalistas [...]
> [...] não é possível separar essa questão de transparência financeira e de transmissão de informações da reflexão acerca do imposto sobre o capital ideal. Se não soubermos muito bem o que se pretende fazer com todas essas informações, será mais difícil que esses projetos obtenham sucesso. A meu ver, o objetivo deveria ser um imposto anual e progressivo arrecadado sobre o capital individual, ou seja, sobre o valor líquido dos ativos controlados por cada pessoa. Para os indivíduos mais ricos do planeta, a base de tributação corresponderia, então, às fortunas individuais estimadas por revistas como a Forbes (supondo, é claro, que elas tenham reunido informações corretas – essa seria, aliás, uma boa oportunidade para averiguar). Para todo o resto, o patrimônio tributável também seria determinado pelo valor de mercado de todos os ativos financeiros (especialmente os depósitos e contas bancárias, ações, títulos e participações de todas as naturezas dentro de empresas cotadas em bolsa ou não) e não financeiros (sobretudo imobiliários) detidos pela pessoa em questão, líquido de dívidas. Em relação ao cálculo a ser aplicado para essa base de tributação, podemos, por exemplo, imaginar uma taxa igual a 0% para

---

Conselho da Europa. *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*. Disponível em: https://rm.coe.int/16800cb345.

[188] PIKETTY, 2014, p. 503-505.

> menos de 1 milhão de euros de patrimônio, 1% entre 1 e 5 milhões e 2% para além de 5 milhões. Contudo, podemos também preferir um imposto sobre o capital com uma progressão muito mais abrupta sobre as maiores fortunas (por exemplo, uma taxa de 5% ou 10% para patrimônios acima de 1 bilhão de euros). Podemos ainda encontrar vantagens em se ter uma taxa mínima sobre os patrimônios modestos e médios (por exemplo, 0,1% para menos de 200.000 euros e 0,5% entre 200.000 e 1 milhão de euros). [...]
> [...] O papel principal do imposto sobre o capital não é financiar o Estado social, mas regular o capitalismo. O objetivo é evitar uma espiral desigualadora sem fim e uma divergência limitada das desigualdades patrimoniais, além de possibilitar um controle eficaz das crises financeiras e bancárias. Contudo, antes de poder cumprir esse papel, o imposto sobre o capital deve permitir que se atinja um objetivo de transparência democrática e financeira sobre os patrimônios e os ativos detidos pelos indivíduos em escala internacional.
> Para ilustrar a importância do objetivo da transparência em si, comecemos por imaginar um imposto mundial sobre o capital arrecadado a uma taxa muito baixa, por exemplo, 0,1% sobre todos os patrimônios, quaisquer que sejam os montantes. Por definição, as receitas seriam limitadas: com um estoque mundial de capital privado da ordem de cinco anos da produção mundial, essa taxa geraria cerca de 0,5% da renda mundial, com ligeiras variações de acordo com o país, em função do nível da relação capital/renda (supondo que as receitas sejam coletadas em função da residência dos detentores do capital, e não da localização do capital em si, o que não é nada óbvio; voltaremos a esse assunto). Dessa forma, tal imposto já teria um papel muito útil.
> Em primeiro lugar, ele permitiria gerar conhecimento e informação sobre os patrimônios e as fortunas. Os governos e as entidades internacionais, os institutos estatísticos europeus, americanos e mundiais estariam, enfim, aptos a produzir informações confiáveis sobre a distribuição dos patrimônios e suas trajetórias. Em vez de consultar revistas como a Forbes ou os relatórios em papel couché publicados pelos gestores de fortunas (fontes que se nutrem da ausência de estatísticas oficiais sobre essas questões, mas cujos limites vimos na Terceira Parte), os cidadãos dos diferentes países poderiam ter acesso a uma informação pública, formada a partir de métodos e de obrigações de declaração precisamente definidas. Os benefícios para a democracia seriam consideráveis: é muito difícil haver um debate tranquilo sobre os grandes desafios do mundo atual – o futuro de um Estado Social, o financiamento da transição energética, a construção do Estado nos países do sul etc – enquanto reinar tamanha opacidade sobre a distribuição das riquezas e das fortunas mundiais.

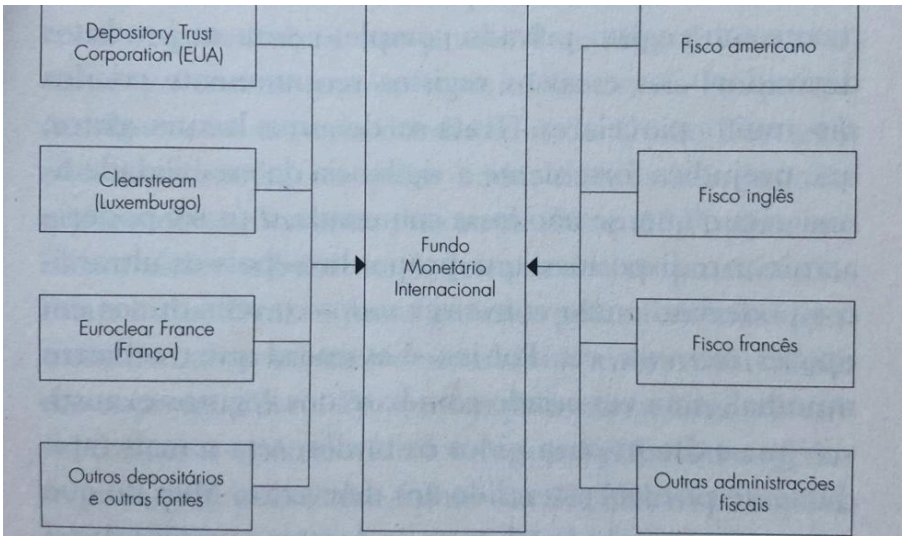
Tanto Piketty quanto Zucman propõem a criação de um imposto global a alíquotas baixas. O segundo vai mais além, indicando como alternativa à falta de transparência fiscal a criação de um registro mundial da riqueza financeira, em que houvesse o registro e controle de cada detentor de ações e títulos. Referido registro funcionaria como um depositário central, coordenado por governos e organizações internacionais, e permitiria às administrações fiscais nacionais combater a evasão fiscal por meio da cobrança de impostos sobre os fluxos de rendimento do capital e as reservas de riqueza:[189]

> O cadastro financeiro mundial nada tem de utopia, porque registos semelhantes já existem – mas dispersos e sob a gestão de sociedades privadas. O objetivo é fundi-los a fim de criar um cadastro global supervisionado por um poder público. Nestas circunstâncias, o Fundo Monetário Internacional parece-me ser a organização mais bem posicionada para se ocupar disso. Trata-se da única organização verdadeiramente mundial – todos os países são membros dela, com raras exceções – que tem a capacidade técnica para o criar e o fazer funcionar a breve prazo. É

[189] Cf. ZUCMAN, op. cit., 2014, p 120 -130.

> também a instituição que estabelece as regras estatísticas internacionais e está encarregada de coletar os dados sobre os fluxos de capitais e as posições de carteira de países, os quais se viu sofrerem de graves anomalias (em particular um enorme desequilíbrio entre ativos e passivos). Ora o cadastro permitirá precisamente resolver esses problemas, que prejudicam gravemente a vigilância da estabilidade financeira. Ao estabelecer claramente quem possui o quê, ele permitirá melhorar a regulação do capitalismo mundial.

O plano de ação de Zucman compreende quatro missões para o Fundo Monetário Internacional: a primeira, seria de manter um registro mundial dos títulos em circulação, com base nas informações dos depositários centrais de cada país (*v.g.*: no caso dos EUA, a *Depository Trust Corporation*, no caso dos títulos franceses, a *Euroclear* França). A segunda missão envolveria confrontar as informações dos depositários centrais com outras fontes disponíveis, tais como os balanços da sociedade, a fim de averiguar sua correção. Ainda, o FMI deveria exigir, dos depositários centrais, o fornecimento da identificação dos depositários finais dos títulos, não devendo se contentar com o fornecimento dos nomes das instituições financeiras intermediárias. Por fim, o FMI deveria franquear às administrações fiscais dos países o acesso ao referido registro, de forma que elas possam verificar se todos os títulos de propriedade de seus contribuintes estão, efetivamente, declarados. Eis o esquema idealizado por Zucman:[190]



Reuven S. Avi-Yonah e Haiyan Xu são céticos em relação às soluções propostas por Piketty e Zucman. Assim como a proposta de criação de um imposto global sobre a riqueza, tais autores consideram que o registro proposto por Zucman parece exigir uma cooperação entre os países que não seria realista. Tampouco entendem plausível a aplicação de um regime

[190] Cf. ZUCMAN, op. cit., p. 125.

de sanções que pudesse ser aplicado concomitantemente a todos os paraísos fiscais, e ainda consideram impossível o bloqueio de exportações a países que possuem faixa de mar territorial.[191]

Embora as soluções até então propostas sejam consideradas utópicas, é de se ressaltar que o próprio G20 tem considerado a criação de um imposto corporativo a alíquotas mínimas, conforme se pode inferir do teor do Relatório de Reunião entre membros do G20 e os Ministros de Finanças dos Estados. Tem-se, como objetivo, superar os obstáculos que as jurisdições encontram ao tentar tributar os lucros que multinacionais auferem com usuários e consumidores localizados no exterior, particularmente onde tais sociedades empresárias não estão sediadas fisicamente. Foi relatado que países membros concordaram em trabalhar na construção de mecanismos que viabilizem a tributação dos lucros das empresas sediadas em seus territórios em alguns níveis mínimos. Nesse contexto, em janeiro de 2019, os 129 membros do Quadro Inclusivo concordaram com uma política sustentada sobre dois pilares: i) o primeiro, abordando a realocação de direitos tributários (Pilar 1) e ii) o segundo, baseado em um imposto mínimo para abordar as questões remanescentes do BEPS (Pilar 2). De acordo com o mesmo relatório, a implementação de tais objetivos dependerá de uma liderança política do G20 para abrir caminho para uma política global baseada em consenso.[192]

Como se vê, talvez a sugestão vanguardista de criação de um imposto mínimo global apontada por Piketty e Zucman não seja tão utópica assim. É evidente que os interesses econômicos de poderosas nações ainda obstaculiza a plena implementação de tais medidas a ponto de lhes conferir a efetividade desejada, mas haverá o tempo em que a opacidade financeira evoluirá a um tal ponto em que os países dar-se-ão conta de que não haverá outra solução viável à perda de arrecadação tributária e controle do déficit público senão por meio da estruturação de uma ampla rede de cooperação, na qual todos os países sejam dotados de igual representatividade. Possivelmente em razão da (ainda) recente transição do Estado Social Fiscal para o Estado da Sociedade de Risco, muitos não tenham assimilado que numa sociedade fluida e reflexiva como a do século XXI, as ameaças que se impõem a um país também acarretam perigos aos demais; os riscos são comuns e caso não sejam adotadas

[191] "We doubt this would work. Like Piketty's wealth tax, the proposed registry seems to require too much global cooperation among governments to be realistic. Moreover, it seems unlikely that a sanctions regime can be applied to all tax havens at once. Switzerland is an easy target because it is land-locked, so three countries can easily block its exports, but what can be done about Singapore? Can we realistically expect every country that imports goods from Singapore or the island havens to cooperate in imposing sanctions? We doubt this level of cooperation is feasible". AVI-YONAH; XU, op. cit., p. 20.

[192] Cf. OECD, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf.

medidas concretas para sua efetiva socialização, muitos dos países que hoje se negam a cooperar sentirão os efeitos negativos de tais ameaças.

1.9 Cooperação Internacional em Matéria Tributária: Demanda do Estado Fiscal

Embora vanguardistas e propulsoras de uma melhor reflexão sobre o tema, as soluções apontadas por Zucman e Piketty à opacidade financeira global dificilmente serão materializadas no curto prazo, diante dos diversos fatores que levam à dificuldade de sua implementação e aceitação pelos países. Até que haja a necessária evolução ao ponto de serem aceitas soluções como a do imposto mínimo global, há que se encontrar outras soluções a curto e médio prazo que contenham as perdas de arrecadação fiscal e nível de endividamento público estatal gerados pela fuga de capitais e falta de transparência fiscal.

Vivemos em uma sociedade em que se faz presente uma efetiva globalização dos riscos, uma vez que as ameaças ínsitas à sociedade transcendem a própria individualidade das pessoas, assim como os Estados-nações, regiões e comunidades locais. Por detrás da pluralidade de interesses, é crescente e iminente a presença do risco, que não se contém dentro dos limites das fronteiras, mas, ao contrário, possui alcance global. As situações de ameaças são universais e inespecíficas, podendo muitas vezes não ser evidentes: abrangem riscos financeiros, militares, ecológicos, bioquímicos, terroristas e informacionais. Nesse contexto, a sociedade mundial de risco, preconizada em 1986 pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, é um conceito a ser ponderado na pós-modernidade ou modernidade tardia, consistindo em um estágio em que a civilização consiste em uma ameaça a si mesma, e em que a produção de riqueza traz, em si, uma incessante produção social de riscos.[193] Os riscos globais são indesejados efeitos colaterais de decisões humanas que desestabilizam a ordem existente, mas que também podem servir como um estágio para a construção de redes transnacionais que levem pessoas muito distintas a estabelecerem uma comunicação entre si, transcendendo a autossuficiência de suas culturas, religiões e sistemas políticos.

Em outras palavras, as ameaças globais produzem novos imperativos cosmopolitas resultantes em comunidades de risco transnacionais; daí a importância de estabelecer uma cooperação entre os diversos atores globais, mediante a qual os interesses específicos de cada um sejam compatíveis com os de uma comunidade mais ampla.

---

[193] BECK, op. cit. (nota 20), p. 23.

O que justifica, pois, o conceito da sociedade de risco é a presença de ameaças sociais, políticas e econômicas, o que implica o surgimento de comunidades cosmopolitas, sem delimitações no tempo e espaço. Assim, numa sociedade cosmopolita em que todos passam a estar imperativa e coercitivamente conectados pela presença de ameaças globais, exsurge a necessidade de promoção da cooperação global e ações coordenadas em prol da busca de interesses específicos que também sejam compatíveis com os de uma comunidade mais extensa.

Ao que interessa ao nosso objeto de estudo, podemos afirmar que a perda da arrecadação fiscal decorrente da evasão e elisão fiscais, incluindo a ocultação patrimonial de devedores nacionais em paraísos fiscais, constitui potencial ameaça à sociedade global. De acordo com o relatório *Harmful Tax Competition*, da OCDE (1998), os governos de diversos países se deram conta de que não podem permanecer inertes enquanto suas bases tributáveis são corroídas por meio das ações de países que oferecem, aos contribuintes, formas de explorar paraísos e regimes preferenciais para reduzir o imposto que, de outra forma, seria pagável a eles. Do mesmo modo, também a alocação de recursos em paraísos fiscais e em jurisdições com regime fiscal privilegiado é fator de preocupação dos governos locais, uma vez que a satisfação de créditos tributários já constituídos depende da constrição de bens de propriedade do devedor que estão situados no exterior.

Diante da complexidade das relações e ameaças reflexivas decorrentes do fenômeno da globalização, a cooperação internacional exsurge como uma nova demanda da sociedade de risco, uma sociedade em que a complexidade de determinados problemas não é passível de ser resolvida pela legislação doméstica disponível, dependendo de atos cooperativos e da busca por novos princípios, tais como os da transparência, proporcionalidade, responsabilidade, tolerância e ponderação.[194]

De acordo com o estabelecido na Resolução nº 2.625/70, da Assembleia Geral da ONU, a cooperação internacional é considerada um dever a ser cumprido pelos países. Os Estados têm o dever de cooperar uns com os outros, independentemente de suas diferenças nos respectivos sistemas políticos, econômicos e sociais[195], nas várias esferas de relacionamento, a fim de manter a paz e segurança internacional e promover a estabilidade econômica e progresso, bem-estar geral das nações e cooperação internacional livre de

[194] TORRES, 2005, p. 179.

[195] Ressalve-se o entendimento de Sergio André Rocha, para quem "a cooperação fiscal deve ser encarada como um fim a ser alcançado, e não como um dever". ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 65.

discriminação baseada em quaisquer diferenças.[196] Assim, em um mundo cada vez mais interconectado e próximo, qualquer resistência ou desconfiança com relação ao cumprimento de atos provenientes do estrangeiro deve ceder lugar ao princípio da boa-fé que rege as relações internacionais de países soberanos.[197]

É certo que o desafio decorrente do conflito existente entre competição e cooperação ainda é grande, o que faz com que muitos países ainda resistam a cooperar uns com os outros, a menos que, pela reciprocidade, eles possam vir a ser beneficiados.

Porém, em uma sociedade de risco globalizada em que a sustentabilidade financeira dos Estados se encontra sob a ameaça de um ambiente de assustadora opacidade, não restará outra alternativa aos países senão, sob atuação coordenada e visando a interesses em comum, promover, cada vez mais, atos cooperativos com o propósito de frear as condutas praticadas por particulares com exclusivo propósito de se esquivar do pagamento de tributos. Afinal, conforme ressaltado por Tsilly Dagan, "a coordinated international effort, despite its acknowledged difficulties, can - and I believe should - support an efficient and justice-enhancing competition".[198]

[196] UNITED NATIONS. Resolução n. 2.625/70. Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/2625(XXV).
[197] Cf. ARAÚJO, 2013, v. 1, p. 42.
[198] DAGAN, 2018, p. 245.

2 ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL

2.1 Introdução

A globalização, o novo papel da economia digital, a concorrência fiscal prejudicial entre os países e o surgimento de serviços em escala global deram origem a um ambiente favorável à evasão fiscal e ao planejamento fiscal agressivo, fatos estes que aumentam a necessidade de que os diversos países cooperem entre si, assumindo a responsabilidade decorrente da sociedade de risco. Um dos efeitos colaterais da globalização é o de que a tributação doméstica de cada país deixou de ser um assunto de interesse meramente nacional, passando a deter considerável relevância no âmbito global.

Ao mesmo tempo em que a crescente mobilidade de pessoas e recursos gera oportunidades para aumentar a riqueza global, também acarreta maiores riscos e problemáticas relacionados à cobrança de tributos. Assim, o aumento dos fluxos transfronteiriços propiciados por um sistema financeiro global exige uma ação estruturada e coordenada dos países, para garantir que os contribuintes não tenham um refúgio certo para esconder seus rendimentos e ativos, deixando de pagar seus tributos no local correto.

Diante da ameaça consistente na erosão da base tributável e ocultação patrimonial envidada com a finalidade de evitar o pagamento de tributos, diversas medidas passaram a ser adotadas por países em face das ações prejudiciais de outras nações que atuam mediante concorrência fiscal prejudicial. Referidas medidas foram, inicialmente, implementadas por meio de acordos bilaterais ou pela ação unilateral dos países interessados.

Reconheceu-se, no entanto, que uma aplicação consistente dos mecanismos inicialmente existentes era insuficiente, podendo representar um árduo caminho para evitar a erosão da base tributável e o inadimplemento fiscal nos países em que efetivamente devido o tributo.

Isso porque, ao tratar de riscos de ordem essencialmente global mediante acordos bilaterais ou ações unilaterais, é inevitável o surgimento de lindes jurisdicionais aos poderes das autoridades fiscais para atuar fora de seu território. Ademais, um esforço unilateral para monitorar todas as formas de concorrência fiscal prejudicial e a aplicação de contramedidas à fuga de recursos do país imporia custos administrativos muito significativos aos países que sofrem os efeitos adversos da opacidade financeira.

Em uma era globalizada, em que indivíduos do mundo todo se interconectam e em que o fluxo de pessoas e de recursos se tornou irrefreável, as atitudes tradicionais também em

relação à assistência na coleta de tributos tiveram de mudar. Essa mudança foi, de certa forma, inicialmente influenciada pelo desenvolvimento do comércio eletrônico e pelas preocupações com a capacidade de cobrar o IVA sobre tais atividades.[199] O relatório de 1998 da OCDE já havia destacado preocupações sobre o aumento da evasão fiscal e consequente perda de arrecadação caso os países não tomassem medidas no sentido de rever as regras concernentes às reivindicações de cobranças de créditos tributários advindas de outros Estados. O indigitado Relatório recomenda, assim, que "os países sejam encorajados a rever as regras atuais aplicáveis à execução de reivindicações tributárias de outros países e que o Comitê de Assuntos Fiscais prossiga seu trabalho nesta área com vistas a elaborar disposições que possam ser incluídas nas convenções tributárias para aquele propósito".[200]

Formou-se um consenso de que o sucesso e a eficácia de medidas que visem a evitar a ocultação de recursos e garantir maior transparência fiscal dependeria da ação estruturada das autoridades fiscais dos países envolvidos. Nessa senda, o incremento constante do fluxo de comércio e de investimentos tem levado as administrações tributárias e aduaneiras dos diversos Estados a investir na modernização de seus procedimentos, assim como à celebração de acordos internacionais que possibilitassem o intercâmbio de informações e outras formas de assistência em matéria fiscal.

Como resultado, o Conselho da OCDE aprovou a inclusão de um novo Artigo 27 sobre assistência na recuperação de impostos na revisão de 2003 da Convenção Modelo da OCDE. Referido dispositivo pode ser incluído em convenções bilaterais, quando os países envolvidos concluam que têm condições de fornecer assistência na recuperação de tributos constituídos por outro Estado. Os fatores considerados incluem a importância do seu investimento transfronteiriço, reciprocidade, a capacidade das respectivas administrações de prestar tal assistência e a semelhança do nível das suas normas legais, particularmente no que diz respeito à proteção dos direitos legais dos contribuintes e mais em geral, os direitos humanos, já que as leis de alguns países podem não permitir ou justificar esse tipo de assistência.[201] A assistência mútua em matéria fiscal, mediante suas diversas modalidades,

---

[199] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf.

[200] "Recommendation concerning assistance in recovery of tax claims: that countries be encouraged to review the current rules applying to the enforcement of tax claims of other countries and that the Committee pursue its work in this area with a view to drafting provisions that could be included in tax conventions for that purpose". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998, p. 69.

[201] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf.

possui um efeito dissuasivo importante, que em alguns países pode superar o benefício das dívidas fiscais efetivamente recuperadas com a assistência de outro país.[202]

Nessa senda, é evidente que quando os contribuintes não pagam seus débitos tributários de forma voluntária, as administrações fazendárias possuem uma ampla gama de ferramentas para realizar a execução forçada, porém apenas dentro dos seus limites territoriais. O problema surge quando um contribuinte deixou uma jurisdição sem ter liquidado suas dívidas fiscais, ou não possui ativos dentro da jurisdição que possam servir para recuperar as dívidas. Devido aos limites jurisdicionais aos poderes das administrações tributárias, eles não podem afirmar sua autoridade sobre os bens de um contribuinte mantidos no exterior. Dessa feita, é necessário algum instrumento de cooperação que permita que a administração fiscal de um Estado auxilie na cobrança de impostos devidos a outro Estado.

A impossibilidade de efetivação de atos expropriatórios pelo Estado tributante fora de seus limites territoriais, implica, por óbvio, limitações de ordem especial que somente podem ser superadas por meio de cooperação. A mera troca de informações, por si só, não é efetiva para o fim de recuperação de impostos, já que o Estado Requerente necessitaria, ainda, da utilização de alguma via e modalidade de cooperação jurídica internacional, tal qual a solicitação de expedição de carta rogatória, consistente em medida judicial de cooperação com vista ao cumprimento de atos e diligências.[203] Ocorre, no entanto, que a expedição de tal medida por meio do juízo competente da Execução Fiscal demanda procedimentos geralmente morosos, cuja cooperação entre magistrados se dá por meio das autoridades centrais (a exemplo do DRCI, no Brasil) dos países intervenientes. Tal medida tende a ser pouco efetiva, já que o pedido será formulado no bojo de processo judicial em curso no Brasil, com o conhecimento do devedor, que poderá se mobilizar com o intento de frustrar a expropriação patrimonial também no território estrangeiro.

Pode-se afirmar, assim, que a relevância da assistência administrativa na cobrança de tributos está relacionada ao preenchimento de uma lacuna produzida pela indigitada limitação espacial na aplicação da lei tributária, possibilitando corrigir o desequilíbrio gerado pelo fato de que os Estados apenas podem aplicar leis dentro de seu território, enquanto os atores privados têm a liberdade de operar mundialmente. Porém, desse propósito principal - que

---

[202] Ibid. op.cit., p. 05.

[203] Existem, basicamente, quatro canais de cooperação jurídica internacional: i) via diplomática; ii) via autoridade central, que é o órgão encarregado de comunicação inserido em cada Estado (art. 26, IV, do nCPC); iii) por contato direto do órgão de determinado país que necessita da cooperação com sua contraparte localizada em território estrangeiro, sem a intermediação do corpo diplomático e das autoridades centrais; e iv) via postal. Além das vias de cooperação, cumpre assinalar que a legislação processual civil pátria prevê três modalidades de cooperação jurídica internacional: carta rogatória, sistema de reconhecimento de sentenças estrangeiras, além do auxílio direto (arts. 26 a 41, do nCPC).

possibilita que o crédito tributário constituído no território do Estado Requerente seja satisfeito mediante a cooperação da jurisdição onde estão, efetivamente, situados os recursos do contribuinte - decorrem outros três: i) o de conferir efetividade ao processo de execução em trâmite no território do Estado Requerente; ii) o de prevenir e combater a evasão fiscal internacional; e iii) o de tornar a tributação um pouco mais justa,[204] assegurando que indivíduos super-ricos não deixem de pagar seus tributos, onerando outras camadas da sociedade que não têm meios de se valer da utilização de *offshore* em jurisdições secretas para ocultar seu patrimônio.

A assistência na recuperação de tributos dilui, pois, as diferenças entre os sistemas tributários dos Estados, estruturando-se em fases homogêneas e em torno da equivalência de alguns atos, com base nas regras de Direito Internacional Público cuja função, com relação às regras da legislação doméstica, é predominantemente instrumental.[205]

2.2 Desenvolvimento Histórico da Assistência Mútua Administrativa na Cobrança de Tributos

A Assistência Mútua em Matéria Tributária foi, inicialmente, sendo desenvolvida *pari passu* com o Direito Internacional Tributário, por meio de Convenções para evitar a Dupla Tributação e a evasão fiscal, um processo no qual as organizações internacionais desempenharam relevante papel para elaborar a colaboração entre as administrações tributárias dos países por meio de acordos multilaterais.

Historicamente, os primeiros tratados que trouxeram em seu bojo a previsão da Assistência Mútua em Matéria Tributária foram assinados em uma época em que o objetivo era o de apenas agir contra a elisão e evasão fiscais, restringindo-se apenas à troca de informações, já que àquela época não havia grande perda de receitas fiscais. A Bélgica concluiu convenções relativas à assistência mútua em matéria tributária sobre estados e doações com a França em 12 de agosto de 1843, com os Países Baixos em 24 de maio de 1845, e com Luxemburgo em 11 de outubro de 1845. A França também assinou uma Convenção desse tipo com a Grã-Bretanha em 1907.[206] Esses primeiros tratados, além de se aterem à troca de informações, também não traziam qualquer previsão acerca da dupla tributação, já que naquela época ainda não havia grandes problemas relacionados a essa questão.

---

[204] Cf. RUIZ, op. cit., 2003, p. 11.
[205] Ibid., p. 12.
[206] Cf. PIATIER, 1938, p. 276.

Foi somente após a Primeira Guerra Mundial que estudos e acordos sobre o assunto passaram a ser objeto de preocupação comum entre os países, momento em que a primeira Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária foi assinada pela Alemanha e Tchecoslováquia, no dia 31 de dezembro de 1921. A partir de tal Convenção, diversos outros acordos bilaterais foram sendo assinados por Estados da Europa Central, havendo a nítida preocupação de obter assistência em matéria tributária diante das transformações políticas e territoriais decorrentes do desaparecimento do Império Austro-Húngaro, formado por Áustria, Hungria, Itália, Polônia, Romênia e Iugoslávia.

A partir de 1922, também a Itália passou a incluir em suas convenções uma cláusula reconhecendo o princípio da assistência mútua em matéria tributária. O primeiro instrumento realizado de forma multilateral no assunto foi um relatório de especialistas técnicos, em 1925, no âmbito da Liga das Nações, embora a Liga continuasse a propor iniciativas bilaterais de cooperação. Em 1927, o Comitê Financeiro da Liga das Nações publicou quatro propostas, duas sobre dupla tributação e duas sobre assistência mútua, que foram aprovadas por uma reunião de especialistas do governo em 1928. Embora limitadas em escopo, esses documentos possuem, até os dias atuais, considerável valor doutrinário, pois resumem os avanços alcançados entre as guerras, havendo servido de base para a negociação de acordos subsequentes. Esse fato tem relevância histórica, haja vista que houve um tempo em que as propostas dos especialistas da Liga das Nações eram simplesmente reproduzidas por outras Convenções; o que gerou a essencial uniformidade para que fosse dado o primeiro impulso para o desenvolvimento das Convenções Multilaterais.[207]

María Amparo Grau Ruíz deixa registrado que documentos históricos da Liga das Nações demonstram que sua abordagem em relação à tributação internacional era ingênua, baseada na visão de que a dupla tributação internacional consistiria na única causa da evasão fiscal. Assim, na crença de que a evasão fiscal deixaria de existir se a dupla tributação fosse eliminada, acreditava-se que o sistema convencional deveria incluir somente regras para evitar a dupla tributação, desprezando-se qualquer disposição atinente à assistência administrativa para a cobrança de tributos.[208] Contudo, ao longo dos anos foi necessário adotar uma visão mais realista, reconhecendo-se que as regras relativas à dupla tributação não eram suficientes para conter a evasão fiscal; era necessário ir além e reconhecer a importância da assistência mútua.

---

[207] Cf. RUIZ, op. cit., 2003, p. 103.
[208] Ibid., p. 104.

Foi nesse contexto que, em 1946, as Conferências do México e de Londres adotaram uma Convenção Modelo sobre Assistência Administrativa, complementar às Convenções destinadas a combater a dupla tributação. Os dois modelos de recuperação de tributos foram combinados em um único instrumento, abrangendo todos os elementos de futuras convenções tributárias. A assistência na recuperação de tributos foi regulamentada com muitos detalhes na referida Convenção, uma vez que a natureza da cooperação exigida era semelhante e um bom número de disposições formais era aplicável a ambos os casos.[209] Em suma, o Modelo de

[209] "Ad Article IV - Assistance in Tax Collection
The main rules governing the assistance which the tax administration of one State may render to that of the other State as regards tax collection are contained in Article IV. The provisions of this article are of course subject to the reciprocity requirements of Article I of the Convention and Article II of the Protocol and to the general safeguards of Article V (in particular, Sections B and D) of the Model Convention.
Assistance as regards collection may, in principle, be asked only as regards revenue claims which are definitely due, though paragraph 4 of Article IV contemplates the possibility of measures of conservancy in connection with revenue claims not definitely due.
Under the general rule requests for collection assistance "shall be accompanied by such documents as are required by the laws of the applying State to establish that the taxes are definitely due" (paragraph 3 of Article IV of the Model Convention) and that requirement will be satisfied "by a copy or official extract of the final decision or order by the competent authorities concerning the revenue claim in question and by a statement from the competent authorities to the effect that the revenue claim is final" (Article VIII of the Protocol in the Mexico draft, VI in the London draft). The claims for which collection assistance may be requested include in addition to the principal of the tax, the "interest, costs, additions to taxes, and fines not being of a penal character, according to the laws of the State applied to" (Article IV of the Convention, paragraph 1). Nevertheless, requests for assistance should only be made when the amount involved justifies such procedure and when the State concerned cannot collect it by its own means (Article IX of the Protocol in the Mexico draft, VII in the London draft).
The provisions mentioned in the last two paragraphs of the comment to Article II, as regards the form of service of documents, rules of procedure (including forms of representation) and the refund of expenses, apply when requests for collection assistance involve legal action or judicial proceedings. In such cases, however, requests for the service of documents should indicate, in addition to the information required for collection purposes: "the amount of principal due and interest due and the date from which such interest begins to run; in the case of fiscal penalties, the nature and amount of such penalties; and any other information of a nature to facilitate or accelerate collection" (Article IV of the Protocol, paragraph 3).
To safeguard the interests of domestic creditors in the State applied to, Article XI of the Protocol in the Mexico draft, IX in the London draft, provides that "revenue claims for collection shall not receive preference over either public or private claims in the State applied to".
According to Article XVI of the Protocol in the Mexico draft, XIII in the London draft, "collection shall always take place in the currency of the State applied to". To that effect, the amount for collection will be converted by the authorities of the State applied to into their own currency at the last exchange rate quoted on the appropriate market. These provisions presuppose, of course, a certain stability of exchange rates, and special arrangements might have to be considered in the case where either or both of the countries concerned have a highly fluctuating currency. Article XV of the Protocol in the Mexico draft, XII in the London draft, provides that "the State applied to shall be responsible to the applying State for the sums collected on the latter's behalf …" and Article XVII of the Protocol in the Mexico draft, XIV in the London draft, stipulates that the amount so collected shall be paid over to the account of the central bank of the applying State with the central bank of the State applied to after deduction of the costs that may be due as indicated in the last paragraph of the comment to Article II.
According to Article XIX of the Protocol in the Mexico draft, XVI in the London draft, the Convention does not apply to measures of conservancy in respect to taxes that have not yet been assessed. However, as regards taxes that have been assessed, but are not definitely due, the tax authorities concerned may request the corresponding authorities of the other State "to take such measures of conservancy as are authorised by the revenue laws of the State interested", subject, of course, to the general requirements of reciprocity contained in Article I of the Convention, Articles II and XII (last sentence) of the Protocol in the Mexico draft, II and X in the London draft, and the safeguards contained in Article V of the Convention". *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text* — C.88.M.88.1946.II.A. Geneva, Nov., 1946. v. 4, Section 1: League of Nations.

1928 tratou as convenções de dupla tributação e assistência mútua como questões separadas, enquanto os modelos do México e de Londres, de 1946, trataram ambas como questões adidas.

2.2.1 Convenção do Benelux, de 05 de setembro de 1952

Não obstante alguns autores[210] e mesmo a OCDE[211] normalmente façam menção à Convenção do Benelux - assinada por Bélgica, Luxemburgo e Países Baixos em 05 de setembro de 1952 - como um dos mais antigos instrumentos multilaterais em matéria de assistência administrativa na recuperação de tributos diretos e indiretos, de se observar que as formas de assistência administrativa nele previstas eram muito limitadas, restringindo-se à troca de informações – aqui incluída a verificação fiscal no exterior – e a notificação de documentos (Artigos 9º e 10º).

Por outro lado, registre-se que o Art. 13 da indigitada Convenção não trazia, em seu bojo, propriamente a assistência *administrativa* com vista à recuperação de créditos fiscais, tal qual a conhecemos atualmente.[212] A previsão inserida em referido dispositivo dizia respeito,

---

Disponível em: http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-15.xml;collection=;database=;query=;brand=default.

[210] Cf. QURESHI; KUMAR, op. cit., 2019, p. 453 e RUIZ, op. cit., 2003, p. 114.

[211] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf.

[212] Para uma melhor elucidação da amplitude da referida Convenção em matéria de assistência administrativa em matéria fiscal, procedemos a uma breve síntese acerca de seus principais pontos. De acordo com o Art. 1º, parágrafo 1º, os documentos regularmente emitidos ou validados em um país seriam efetivos em outros países como se tivessem sido emitidos ou validados de acordo com os regulamentos destes países. De acordo com o Art. 1º, parágrafo 2º, as declarações feitas nesses documentos por funcionários das alfândegas ou de impostos especiais de consumo de um país, agindo dentro de sua esfera de competência, teriam o mesmo valor que aquelas feitas por funcionários dos outros países. Ainda, a circulação de mercadorias sob alfândega ou imposto especial de consumo que se iniciasse em um país e terminasse em outro, bem como a preparação dos documentos relevantes e as declarações de obtenção de documentos, deveriam levar em consideração os atributos das estâncias aduaneiras e dos locais de descarga onde terminará a ligação aduaneira ou de imposto especial de consumo, conforme estabelecido pela autoridade competente desse país (Art. 1º, parágrafo 3º).

O Art. 2º trata das marcas de controle afixadas a um documento alfandegário, as quais deveriam ser consideradas equivalentes às marcas apostas por funcionários de outros países. O Art. 3º preceitua que os relatórios aduaneiros e impostos especiais de consumo lavrados de acordo com a legislação de um país possuíam o mesmo valor probatório nos demais países.

O Art. 4º trata da ação dos funcionários aduaneiros ou de serviços aduaneiros de um país signatário no território de outro, estatuindo que estes poderiam cooperar entre si na identificação de infrações cometidas sob o domínio aduaneiro.

Quando as mercadorias sob regime aduaneiro ou de imposto especial de consumo fossem expedidas de um país para outro, os agentes do primeiro país responsável, que estivessem acompanhando o transporte, poderiam continuar a vigilância no outro país, até que fossem substituídos pelos oficiais do país de destino (Art. 5º). Funcionários das alfândegas ou de impostos especiais de consumo que iniciassem uma investigação em seu país e que tivessem competência para deter o fugitivo, bem como inspecionar e deter mercadorias e os meios de transporte utilizados, tinham o direito de fazê-lo no território de outro país signatário, caso a perseguição não houvesse sofrido interrupção (Art. 6º).

especificamente, à possibilidade de cooperação para recuperação de multas e custas decorrentes do descumprimento de legislação aduaneira e de impostos de consumo quando houvesse condenação judicial em um determinado país, desde que concedido o respectivo *exequatur* no Estado em que situados os bens.[213] Veja-se que, para efeito de cobrança, a autoridade responsável pela execução da sentença no primeiro país deveria enviar diretamente à autoridade competente do outro país um pedido acompanhado da decisão judicial. Assim, somente mediante expressa autorização deste Estado para que a decisão judicial proveniente de outro fosse executada em seu território, é que poderia ser deflagrado o processo de

---

O Capítulo III trata da assistência mútua para a prevenção e punição de infrações alfandegárias e de impostos especiais de consumo, prevendo o Art. 7º que os países deveriam prestar assistência mútua na prevenção e punição de alfândegas e infrações de consumo. Além disso, as autoridades alfandegárias ou de consumo de cada país deveriam comunicar espontaneamente e sem demora à administração do país em questão as informações obtidas em relação a fatos ou planos que aparentem ter natureza criminosa em matéria aduaneira (Art. 8º).

O Art. 9º previa a troca de informações, possibilitando que o Estado Requerido: i) fornecesse, a pedido das autoridades alfandegárias ou de consumo de determinado país, todas as informações oficiais, incluindo a audição das pessoas procuradas pelos delitos mencionados no Artigo 7º, bem como testemunhas ou especialistas; ii) realizasse, sob a responsabilidade da administração solicitante, apreensão de mercadorias ou meios de transporte passíveis de confisco no Estado Requerente; e iii) procedesse à notificação de todos os responsáveis, acusados ou condenados, dos documentos processuais e decisões judiciais ou administrativas no domínio aduaneiro e de consumo.

O Art. 10º corresponde à hipótese de verificação fiscal no estrangeiro, estatuindo que os funcionários devidamente autorizados das autoridades aduaneiras ou de consumo de um país poderiam, mediante pedido por escrito, recolher nas estâncias das autoridades aduaneiras ou de consumo de outro país todas as informações dos registros e outros documentos mantidos pelo Estado Requerido. Os funcionários candidatos teriam o direito de fazer cópias dos documentos que lhes serão úteis e registrar em suas atas, relatórios, testemunhos e no decurso dos procedimentos e procedimentos perante os tribunais, as informações por eles coletadas. As alfândegas ou agentes especiais de consumo de um país, devidamente autorizados por sua administração, poderiam testemunhar nos tribunais de outro país sobre as constatações feitas em seu país acerca do cometimento de uma infração aduaneira e tributária (Art. 11).

No caso de costumes e impostos especiais de consumo, a violação de uma disposição prevista na lei penal de um país seria considerada uma violação à disposição legal de um dispositivo correspondente àquela lei nos demais países (Art. 1, parágrafo 1º), sendo aplicáveis as leis penais e procedimentais do país em que feita a acusação (parágrafo 2º).

O Art. 13º estatui que quando a condenação judicial referente a uma infração aduaneira e de imposto especial de consumo fosse executória no país em que foi proferida, a recuperação de multas e custas e a execução de confiscos também poderiam ser processados em propriedades que o condenado possuísse em outro país, de acordo com a lei desse país, depois que o *exequatur* fosse obtido. Para esse efeito, a autoridade responsável pela execução da sentença no primeiro país deveria enviar diretamente à autoridade competente do outro país um pedido acompanhado da decisão.

Quando, nas condições previstas na Convenção, os agentes aduaneiros ou de impostos de um país exercerem suas funções em outro país, gozarão da mesma proteção e do direito à assistência concedidos aos agentes aduaneiros ou de consumo desse país pela legislação nacional. São assimilados a este último em relação às ofensas às quais estão sujeitos e às quais cometem. Referidos funcionários estavam autorizados a usar, em caso de necessidade, os meios de restrição e defesa que poderiam ser legalmente empregados pelas alfândegas ou agentes do país em que operam (Art. 16).

[213] Confira-se a tradução livre do indigitado dispositivo: "Artigo 13. Quando a condenação judicial de uma infração aduaneira e de imposto especial de consumo for executória no país em que foi proferida, a recuperação de multas e custas e a execução de confiscos também poderão ser processados em propriedades que o condenado possua em outro país, de acordo com a lei desse país, depois que o *exequatur* for obtido lá. Para esse efeito, a autoridade responsável pela execução da sentença no primeiro país deve enviar diretamente à autoridade competente do outro país um pedido acompanhado de uma expedição da decisão".

cobrança dos valores devidos, promovendo-se a constrição sobre as propriedades que o condenado possuísse em outro país, de acordo com a legislação deste.

Parece-nos que o previsto no Art. 13 não equivale à assistência administrativa para recuperação de créditos tributários, uma vez que se estava diante da necessidade da prolação de uma decisão judicial e do respectivo *exequatur* para que fosse possível a cobrança de crédito fiscal em território estrangeiro. Aliás, de se notar que a previsão do mencionado dispositivo muito se assemelha à novel previsão de cooperação jurídica trazida pelo Art. 965, parágrafo único, do Código de Processo Civil Brasileiro, segundo a qual o pedido de execução de decisão estrangeira em território nacional, pelo juízo federal competente, "deverá ser instruído com cópia autenticada da decisão homologatória ou do *exequatur*, conforme o caso".

2.2.2 Convenção do Benelux, de 25 de maio de 1964

Um instrumento mais amplo de assistência mútua em matéria fiscal foi assinado pelos mesmos países em 25 de maio de 1964, consistente na Convenção do Benelux relativa à Assistência Mútua na cobrança de impostos.

A Convenção do Benelux de 25 de maio de 1964 - celebrada com base no Art. 83 do Tratado instituidor da União Econômica do Benelux, de 03 de fevereiro de 1958 - consiste em um dos primeiros exemplos de instrumento multilateral voltado especificamente à assistência administrativa mútua em matéria de cobrança de tributos.[214] Os Comentários à referida Convenção afirmam a necessidade de se ter "opções de controle eficientes" no que diz respeito à circulação de mercadorias através das fronteiras, sendo necessário que os países do Benelux troquem informações entre si acerca de referidas transações.

---

[214] O próprio preâmbulo da Convenção Benelux de 25 de maio de 1964 define com clareza seu objeto e base jurídica (tradução livre): "Tendo em conta o Tratado que institui a União Econômica do Benelux, assinado em Haia em 03 de fevereiro de 1958, nomeadamente os artigos 3º, 79º e 83º (...) Considerando que, nos termos do artigo 83º da referida Convenção, as Altas Partes contratantes prestam assistência recíproca em tudo o que diz respeito à cobrança sobre o volume de negócios, imposto sobre transferências e impostos similares; decidiram celebrar um acordo e designaram como seus representantes (...)". Com efeito, o Tratado instituidor da União Econômica do Benelux, assinado em fevereiro de 1958, prevê em seu artigo 83º (tradução livre): "Par. 1. As Altas Partes Contratantes prestarão assistência mútua no que diz respeito à cobrança de direitos, impostos e taxas referidos nos artigos 11, 78, 79 e 80 da presente Convenção, bem como à prevenção e controle de infrações. Par. 2. As medidas para a aplicação do disposto no parágrafo 1 deste artigo serão adotadas por acordo entre as Altas Partes Contratantes".
Como se entrevê, a Convenção do Benelux de 25 de maio de 1964 foi celebrada a fim de implementar, por meio do estabelecimento de regras voltadas à assistência mútua administrativa na cobrança de tributos entre os países do bloco, o previsto no disposto no Art. 83 da Convenção instituidora da União Econômica do Benelux.

Em busca de uma maior eficiência na arrecadação fiscal, a Convenção prevê a possibilidade de troca espontânea de informações fiscais, além da assistência na recuperação de todos os tributos diretos e indiretos, incluindo aqueles cobrados pelas autoridades fazendárias nos três países. As autoridades competentes dos três países prestarão auxílio mútuo para a "cobrança exata de impostos" (Art. 2º). É prevista, ainda, a possibilidade de troca espontânea e automática de informações entre as autoridades competentes, prevendo o Art. 3º que "cada país, por sua própria iniciativa, deverá fornecer à administração competente do país em causa as informações que recebe regularmente e que possam ser úteis a esta última administração", visando-se à correta apuração e cobrança dos impostos cobertos pela Convenção.

O Art. 4º traz a possibilidade da troca de informações a pedido, prevendo que "a administração competente de cada país realizará as investigações necessárias para obter as informações solicitadas à administração competente de outro país". A parte final do dispositivo traz em seu bojo o princípio da reciprocidade, ressaltando que um país "não é obrigado a realizar uma investigação permitida sob sua própria legislação se a legislação do país solicitante não permitir que o país realize uma investigação semelhante em seu próprio território".

O Art. 5º, por seu turno, prevê a verificação fiscal no estrangeiro, asseverando que "os funcionários competentes de um país poderão prestar assistência em outro país, se a administração competente deste país concordar com a investigação realizada pelos funcionários competentes daquele país [...]". O Art. 6º externa sua preocupação com proteção dos dados sigilosos de pessoas físicas, ao prever que "os dados obtidos em outro país em relação a uma pessoa específica só podem ser utilizados no âmbito da cobrança de impostos devidos por ele ao Estado". Com vista à simplificação dos procedimentos envolvendo a cooperação, o Art. 13 prevê que cada país suportará os custos incorridos para atender à solicitação de assistência de outro país.

Vê-se que a Convenção do Benelux de 1964 se caracterizava por ser um instrumento multilateral mais sofisticado que a de 1952, já que voltado especificamente à assistência administrativa em matéria fiscal, prevendo mais formas de assistência e ostentando preocupações até então ignoradas, como a proteção da intimidade e privacidade dos contribuintes, além da reciprocidade nas investigações envidadas pelos Estados Partes.

2.2.3 Convenção Multilateral Nórdica sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (Convenção Nórdica), de 09 de novembro de 1972

A Convenção Nórdica de Assistência Mútua de Administração Fiscal de 1972[215] constitui, ao lado das Convenções do Benelux de 1952 e de 1964, um dos maiores exemplos de que, até pouco tempo atrás, a efetivação da assistência na arrecadação de tributos se restringia a países vizinhos que detinham, entre si, uma forte relação econômica e política.

A primeira Convenção Multilateral Nórdica sobre Assistência Mútua em Matéria Fiscal foi assinada pela Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia em 09 de novembro de 1972 e foi alterada amiúde nas décadas seguintes. A atual Convenção Nórdica foi aberta para assinaturas em 1989 e prevê todas as formas de assistência administrativa em matéria fiscal, incluindo a troca automática, espontânea e a pedido de informações, assistência na recuperação de impostos e assistência na notificação.

A importância da Convenção original reside no fato de que foi o documento multilateral mais detalhado que qualquer outra Convenção em matéria de assistência mútua em matéria fiscal de sua época, contando com o total de 24 artigos. Como primeiro tratado multilateral que dispôs sobre formas de assistência administrativa em matéria tributária, tal tratado foi adotado como modelo para o Conselho da Europa e para a Convenção da OCDE sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária, hoje o instrumento multilateral mais abrangente para a cooperação internacional em assuntos fiscais.[216]

A assistência para a recuperação de impostos é uma parte vital da Convenção porque esse tipo de assistência mútua é tradicional em países nórdicos,[217] sendo considerado um necessário e efetivo instrumento de controle fiscal numa época de muito rápido crescimento de transações econômicas entre tais países. O sucesso dessa espécie de assistência entre os países nórdicos se deve ao fato de que o escopo territorial da Convenção Nórdica está restrito a um número limitado de signatários que possuem entre si fortes laços econômicos, culturais e políticos, com sistemas fiscais muito semelhantes, o que implica, obviamente, sua interligação pela existência de diversos interesses em comum.[218]

---

[215] A Convenção Nórdica abrange a Dinamarca, a Finlândia, as Ilhas Faroé, a Groelândia, a Islândia, a Noruega e a Suécia.

[216] Cf. WÖHRER, 2018, p. 54.

[217] Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia ratificaram seu primeiro acordo sobre assistência fiscal em dezembro do mesmo ano; o acordo entrou em vigor em janeiro de 1973 e sofreu emendas em 1976, 1981 e 1987. A Convenção não recebeu críticas do setor de negócios e foi aceita por unanimidade por todos os Parlamentos Nórdicos quando apresentado por seus governos para ratificação (PETTERSON, L. *Council of Europe: Cooperation between Member States against International Tax Avoidance and Evasion II*, Intertax, n. 8, 1978, p. 298 *et seq*).

[218] LOUKOTA, 1998, p. 87.

2.2.4 Diretivas do Conselho da Comunidade Econômica Europeia[219]

Além das Convenções multilaterais supracitadas e de tratados bilaterais prevendo a mútua assistência para a cobrança de tributos, é de se registrar, ainda, a existência de algumas Diretivas do Conselho das Comunidades Europeias que serviram de base para que a assistência na cobrança de tributos fosse levada a efeito.

A Diretiva nº 76/208/CEE, de 15 de março de 1976, previa a possibilidade de que um país membro pudesse efetivar a cobrança de um título executivo emitido pelas autoridades fiscais de um outro país membro, adotando regras comuns de assistência mútua em matéria tributária. Embora previsse, além da troca de informações, a possibilidade de cobrança de crédito tributário constituído no estrangeiro – incluindo a adoção de medidas cautelares - seu objeto era muito restrito, limitando-se à cobrança de créditos resultantes de medidas relativas ao sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola e de taxas alfandegárias.

A Diretiva do Conselho nº 77/799/CEE, de 19 de dezembro de 1977 tinha como objetivo reforçar a necessidade de troca multilateral de informações tributárias entre os países membros, haja vista que a colaboração entre as administrações com base em acordos bilaterais já era considerada insuficiente àquela época. O objetivo era o de evitar as perdas orçamentárias decorrentes da prática de novas formas de fraude e evasão fiscais internacionais. Em 6 de dezembro de 1979, a referida Diretiva foi emendada pela Diretiva nº 79/1070/CEE, que estendeu a assistência aos impostos indiretos (*Value Added Taxes* - VAT), com a finalidade de assegurar sua correta apuração e cobrança.

De se mencionar, ainda, a Diretiva nº 2001/44/CEE, que promoveu alterações na Diretiva nº 76/308/CEE, concernente à "assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do e sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e a determinados impostos especiais de consumo".[220] Por fim, também a Diretiva nº 2002/94/CE estabeleceu regras para

[219] A Comunidade Econômica Europeia (CEE) consistiu em uma organização internacional instituída por um dos dois Tratados de Roma de 1957, com a finalidade de estabelecer um mercado comum europeu. Os primeiros Estados signatários foram França, Itália, Alemanha Ocidental e os três países do Benelux. Posteriormente, aderiram à CEE o Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Grécia, Portugal e Espanha. Após o Tratado de Maastricht, em 07 de fevereiro de 1992, teve seu nome alterado para Comunidade Europeia (CE), quando também foi instituída, oficialmente, a União Europeia.

[220] Diretiva nº 2001/44/CEE. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32001L0044&from=EN.

a aplicação da Diretiva nº 76/308/CEE, fixando "as normas de execução de certas disposições da Diretiva 76/308/CEE do Conselho relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas".[221]

2.3 *Public Law Taboo, Revenue Rule* e a Flexibilização do Conceito de Soberania

Conforme foi asseverado anteriormente, a cooperação internacional é um meio eficaz para os países manterem a soberania sobre as suas próprias bases tributáveis e para se assegurar a correta alocação de poderes tributários entre os Estados Partes.

A cooperação mútua administrativa pode assumir várias formas, incluindo-se a assistência para a recuperação de tributos. A dificuldade imposta às administrações tributárias é a de que, com o avanço da globalização e do processo de integração econômica, os contribuintes passaram a dispor de ativos em todo o mundo, mas, em geral, as autoridades fiscais não podem transpor suas fronteiras para promover suas ações de cobrança. Nesse contexto, a cobrança extraterritorial de tributos dependerá da cooperação do país onde situados os bens do devedor – o que nem sempre foi possível.

Quanto à cooperação em matéria civil, Carmen Tiburcio ressalta a existência de testemunhos, na Antiguidade, de uma soberania sendo ouvida por outra soberania. No entanto, não há registros de aplicação da lei estrangeira no Mundo Antigo, seja porque o estrangeiro não era reconhecido como sujeito de direitos, seja porque o direito era eminentemente territorial. A possibilidade de submissão a uma lei estrangeira requer uma certa tolerância e respeito por outra cultura que, naquela época, ainda não existiam. Assim, a existência de regras prevendo a cooperação entre países é uma experiência relativamente nova.[222]

Assinale-se que persistiu, durante muito tempo, uma oposição à aplicação de normas de direito público estrangeiras em território nacional, dentre as quais se incluía a própria cobrança de tributos constituídos por outros países. Referida resistência possui raízes históricas e decorre de uma vetusta regra, repetida e automaticamente trasladada da frase de Lorde Mansfield no caso *Holman v. Johnson*, de 1775, segundo a qual: "*no country ever takes notice of the revenue laws of another*".[223] Em *Plance v. Fletcher* ele repetiu praticamente a

---

[221] Diretiva nº 2002/94/CE. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0094&from=fr.
[222] TIBURCIO, 2018, p. 77-78.
[223] *Holmann v. Johnson* [1775], 98 Engl. Rep. 1120 (1. Cowp. 341). Disponível em: https://www.trans-lex.org/301700/_/holmann-v-johnson-%5B1775%5D-98-engl-rep-1120-/.

mesma assertiva, havendo decidido que "*One nation does not take notice of the revenue laws of another*".[224] Fato é que, sequer em sua origem, foram apresentados sólidos fundamentos que tivessem o condão de justificar a vedação à aplicação de regras de direito público estrangeiro dentro do território nacional, razão pela qual tal proibição é, ainda hoje, denominada de *public law taboo*. Andreas Lowenfeld[225] aduz que inexistem motivos plausíveis para que os países aceitem a aplicação de regras estrangeiras de direito privado em seu território e, por outro lado, inadmitam a aplicação de regras de direito público estrangeiro, tais quais as concernentes à cobrança de tributos e a imposição de leis penais.[226]

Carmen Tiburcio preleciona que a discussão acerca da impossibilidade de cooperação em questões que envolvam o direito público diz respeito a uma discussão mais abrangente dentro do Direito Internacional Privado, concernindo à aplicabilidade do direito público estrangeiro.[227] Muito embora tal discussão seja desprovida de bases legítimas, possui raízes profundas e é muito difícil de ser superada, já que o Direito Internacional Privado sempre foi muito focado nas matérias tipicamente privadas, tais como sucessões, propriedade, casamento e direito de família, em geral.[228]

A ilustrada autora acima mencionada faz interessante relato das primeiras manifestações da não aplicabilidade das *foreign revenue laws*, aduzindo que mesmo antes de Savigny[229] – para quem o Direito Internacional Privado não deveria se ocupar do interesse dos

---

[224] *Planche v. Fletcher* [1779], 1 Douglas 251, 99 E.R. 164. Disponível em: http://uniset.ca/other/css/99ER164.html. Acesso em 20 de setembro de 2019.

[225] Lawrence Collins registra a posição cética do professor Lowenfeld acerca dos méritos da regra de não aplicabilidade do direito público estrangeiro expressa na regra nº 3 de Dicey: "Since at least 1979 he has been skeptical about the merits of the application of the almost universal principle expressed most notably in what is now Rule 3 of Dicey: '[C]ourts have no jurisdiction to entertain an action . . . for the enforcement, either directly or indirectly, of a penal, revenue or other public law of a foreign State'". Cf. COLLINS, 2009. Disponível em: http://nyujilp.org/wp-content/uploads/2013/02/42.1-Collins.pdf.

[226] "How different if the foreign law concerned a tax; or a trade restriction; or God forbid, a penal sanction. Suddenly, whether the other country was friend or foe, had a common or distinctive legal tradition, or had adopted a reasonable or unreasonable legal measure, that measure was not to be touched with a ten-foot pole. Why I don't know. After all, every State collects taxes, every State has a criminal law, and nearly every State regulates commerce in one way or another. The British House of Lords, considering an attempt by the Government of India to collect a perfectly reasonable tax from the liquidator of a firm that had long operated in India, said not long ago that it didn't know either, except that Lord Mansfield had said (without explanation) that 'no country ever takes note of the revenue laws of another', and arguments that Lord Mansfield hadn't meant it the way it was interpreted, or that times had changed since 1775, were as the Lord Chancellor put it, 'frail weapons with which to attack a strong fortress'". Cf. LOWENFELD, 1979, p. 323.

[227] Cf. TIBURCIO, 2018, p. 163.

[228] Cf. TIBURCIO, 2018, p. 163.

[229] Ralf Michaels expõe com precisão a visão privatista de Savigny acerca do Direito Internacional Privado (*Conflict of Laws*): "Savigny accepts this concept of comity but changes it dramatically. On the one hand, he establishes comity as a duty to apply foreign laws. On the other hand, he denies that any submission of one sovereign to the other is necessary. Indeed, he does not see choice of law as a problem of sovereignty at all. The reason must be seen in his conception of private law. Differences between the private laws of states are a fact of the European state of things in the 19th century. Yet they are not, in Savigny's mind, based on clashes of politics or sovereigns, but on an imperfect state of development, and they can be overcome over time. Thus, the conflict

Estados, mas somente de situações envolvendo particulares – os tribunais locais se recusavam a aplicar o direito público estrangeiro:

> Even before Savigny, English courts refused to apply foreign revenue laws. In 1729, in the case *Attorney General v. Lutwydge*, the court refused to enforce a bond executed in Scotland for Scottish duties on tobacco, because the obligation was a foreign tax obligation. Later, in 1734, in the case *Boucher v. Lawson*, the contract involved the shipment of gold from Portugal to England, in violation of Portuguese export laws. The gold was not delivered and the defendant invoked Portuguese laws in his defence, but it was rejected by the court.
> In 1775, in the case *Holman v. Johnson*, Lord Mansfield affirmed that "no country ever takes notice of the revenue laws of another". The case involved delivery of tea from England to France, but, before that, the tea had been smuggled into England in violation of English tax law. Under English private international law, the applicable law was French and the contract was valid upon delivery. The famous observation from Lord Mansfield was in the sense that French would not consider England's revenue law regarding the tea. Thus, in this case, it was not that local courts should refuse to apply foreign revenue laws, but that the applicable legislation to the case at hand (in accordance with local conflict of laws rules) would not consider local prohibitive revenue laws. In 1779, Lord Mansfield replicated the same comment in the case *Planche v. Fletcher*: "one nation does not take notice of the revenue laws of another".

De acordo com A. N. Sack, a questão relacionada à (não) aplicabilidade de *foreign revenue laws* concerne a matérias de naturezas diversas. O principal grupo diz respeito a casos que envolvem relações entre particulares, e o outro grupo se refere à cooperação para a recuperação de créditos tributários estrangeiros.[230] Quanto a isso, de se registrar que as primeiras manifestações concernentes à (não) aplicabilidade de *foreign revenue laws*, acima citadas, não envolviam situações nas quais um Estado pretendia cobrar tributos no território estrangeiro, mas envolviam questões comerciais, nas quais os tribunais locais se recusavam a fundamentar um descumprimento contratual com base no direito público estrangeiro.[231]

Especificamente quanto à cooperação para a recuperação de tributos, o princípio tradicionalmente aplicado no âmbito do Direito Internacional é o da *revenue rule*,[232] segundo

---

of laws is no real conflict for Savigny, because the ground for differences was not different political opinions. By privatizing conflict of laws, Savigny avoids the possibility of a clash.
The reason for the lack of a clash is only partly the apolitical character of private law". Cf. MICHAELS, Paper n. 74, 2005, p. 132. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=796228 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.796228.

[230] "The question of 'enforcement' of foreign 'revenue' laws relates to several matters different one from another, in their legal nature. One main group is that of cases of private law relationships, between private persons, and of the effect, which, directly or indirectly, foreign revenue laws have on them. Another group is that of cases relating to the 'enforcement' of tax claims of foreign states". Cf. SACK, 1932-1933, p. 559.

[231] Cf. TIBURCIO, 2018, p. 165.

[232] O *case* mais emblemático referente à *revenue rule* é o *Government of India v. Taylor*, em que o principal argumento apresentado foi de que era uma regra "bem reconhecida" aquela segundo a qual um estado não poderia cobrar tributos de outro, já que isso constituiria uma extensão do poder do Estado requerente para o território do outro e, portanto, contradizia "todos os conceitos de soberanias independentes ". *Government of*

o qual os Estados não poderiam assistir uns aos outros em matéria de cobrança de tributos em razão da soberania externa.[233] As normas de direito público de determinado Estado não poderiam ser aplicadas ao território de Estado estrangeiro, o que impediria a própria execução ou cobrança de tributos de um Estado por outro – considerada um atributo inerente à soberania. Brenda Mallinak assevera que a *revenue rule* constitui uma doutrina de direito comum que tem origem no século XVIII e permite que os tribunais recusem a aplicação de leis tributárias estrangeiras ou decisões judiciais estrangeiras para fins de execução fiscal.[234] Ou seja, sob tal princípio, nenhum país está obrigado a reconhecer ou a fazer cumprir um título executivo para a cobrança de tributos constituídos em país estrangeiro.[235]

Não obstante tal regra seja aparentemente despojada de sólidos fundamentos que validem sua origem e manutenção, a doutrina aponta algumas justificativas para a *revenue rule*.[236] Algumas dessas justificativas foram utilizadas pelo juiz Learned Hand no julgamento de *Moore v. Mitchell*[237] e são, basicamente, as seguintes: i) caso um Estado transmita suas regras de seu ordenamento para a ordem pública de outro Estado, os tribunais não estariam

---

India, Ministry of Finance (Revenue Division) v. Taylor and Another [1955] A.C. 491. Disponível em: http://www.uniset.ca/other/css/1955AC491.html.

[233] Louise Parker, citando o *case Government of India v. Taylor*, explica a formulação do princípio *revenue rule*: "[14] Uma formulação particular do princípio é que os tribunais de um estado não aplicarão as leis públicas (por exemplo, leis tributárias) de outro estado, porque as leis públicas são 'manifestações quintessenciais do poder soberano do Estado'. [15] Assim, assistência em matéria tributária equivaleria a não mais do que uma cortesia que, mesmo que efetuada, criaria problemas quanto à possibilidade de rever as políticas públicas de outros estados. Consequentemente, os estados não devem se envolver em assistência na recuperação de impostos". op. cit., 2017, p. 5.

[234] MALLINAK, Winter 2006, p. 79.

[235] Em 1923, J. Rowlatt asseverou, em *the King of the Hellenes v. Brostrom*: "It is perfectly elementary that a foreign government cannot come here - nor will the courts of other countries allow our Government to go there - and sue a person found in that jurisdiction for taxes levied and which he is declared to be liable to in the country to which he belongs." *King of the Hellenes v. Brostom* (1923) 16 LlLRep 190. Disponível em: https://swarb.co.uk/king-of-the-hellenes-v-brostrom-1923/. J. Tomlin assim decidiu em *Queen of Holland v. Drukker*, em 1928:

"There is a well recognized rule, which has been enforced for at least two hundred years or thereabouts, under which these Courts will not collect the taxes of foreign States for the benefit of the sovereigns of those foreign States". *H.M. The Queen of Holland (Married Woman) v. Drukker and Others* [1928. H. 307]. Disponível em: http://www.uniset.ca/other/taylor/1928Ch877.html.

[236] Cf. WEISS, Summer 2010, p. 303-305.

[237] O Juiz Learned Hand assim se posicionou em *Moore v. Mitchell*: "While the origin of the exception in the case of penal liabilities does not appear in the books, a sound basis for it exists, in my judgement, which includes liabilities for taxes as well. Even in the case of ordinary municipal liabilities, a court will not recognize those arising in a foreign state, if they run counter to the 'settled public policy' of its own. Thus a scrutiny of the liability is necessarily always in reserve, and the possibility that it will be found not to accord with the policy of the domestic state. This is not a troublesome or delicate inquiry when the question arises between private persons, but it takes on quite another face when it concerns the relations between the foreign state and its own citizens or even those who may be temporarily within its borders. To pass upon the provisions for the public order of another state is, or at any rate should be, beyond the powers of a court; it involves the relations between the states themselves, with which courts are incompetent to deal, and which are intrusted to other authorities. It may commit the domestic state to a position which would seriously embarrass its neighbor". Decisão disponível em: http://www.uniset.ca/other/css/30F2d600.html.

Decisão disponível em: http://www.uniset.ca/other/css/30F2d600.html.

habilitados a julgar questões que envolvem as relações entre os próprios Estados. Logo, questões que envolvam relações entre os próprios Estados devem ser dirimidas por outras autoridades que não os juízes, já que uma decisão judicial poderia acarretar uma situação delicada de diplomacia entre os países envolvidos; ii) as leis tributárias seriam afetas a questões tão vitais à existência de um Estado quanto são as leis penais. Desse modo, como nenhum tribunal poderia aplicar uma lei penal estrangeira sem antes verificar se tal lei estaria em consonância suas próprias regras, o mesmo raciocínio deveria ser aplicado quanto às leis tributárias.

Ainda, os defensores da regra argumentam que a soberania nacional estaria ameaçada quando os países cobram créditos tributários estrangeiros, uma vez que os recursos nacionais que poderiam ser destinados ao fortalecimento do governo de origem ou de sua economia, acabariam sendo utilizados para fortalecer Estados estrangeiros.[238] No caso *Government of India v. Taylor*, a Câmara dos Lordes acrescentou mais duas justificativas para a *revenue rule*. Primeiramente, foi asseverado que aplicar as leis tributárias e penais estrangeiras seria algo difícil e oneroso e, ainda, fazer cumprir a lei tributária de um outro país constituiria uma violação à soberania.[239]

Nenhuma das justificativas acima apresentadas parecem ser razoáveis o suficiente para justificar a repetição incondicional do mantra da *revenue rule* no atual estágio do Estado pós-moderno, no qual a socialização dos riscos se faz necessária. Com efeito, tal regra merece uma releitura à luz das emergentes necessidades de uma sociedade global em que as ameaças são reflexivas e dependem de atitudes mais cooperativas dos Estados. Não são poucas as críticas dirigidas à *revenue rule*, a qual é considerada, por alguns, como um vestígio arcaico da *Common Law*.[240] Viktoria Wöhrer assevera que alguns Estados, invocando a *revenue rule*, ainda hesitam em implementar disposições relativas à assistência na recuperação de tributos, o que pode representar uma solução anacrônica e destrutiva,[241] por impossibilitar o uso dos mecanismos de assistência administrativa na cobrança de tributos como forma de se evitar a evasão tributária. Brenda Mallinak pontua que diversos autores opinaram que a *revenue rule* não é mais desejável na atmosfera contemporânea das relações internacionais,[242] e William Kovatch sugere que tal regra seja abolida, por constituir um anacronismo.[243] O Segundo Circuito da Corte de Apelações dos Estados Unidos, dando suporte à *revenue rule*, adotou o

[238] WEISS, op. cit. Summer 2010, p. 303- 305.
[239] Cf. DODGE, 2002, p. 208-209. Disponível em: http://repository.uchastings.edu/faculty_scholarship/123.
[240] Cf. KOVATCH, Winter 1999, p. 267.
[241] PARKER, 2017, v. 71.
[242] Cf. MALLINAK, 2006, p. 115.
[243] Cf. KOVATCH, 1999, p. 183.

entendimento de que o reconhecimento de decisões em matéria tributária emanadas de países estrangeiros forçaria os tribunais dos Estados Unidos a fazer cumprir os interesses de um governo estrangeiro.[244] Todavia, ao revisar a *revenue rule* em seu *Restatement of Foreign Relations*, de 1987, o *American Institute of Law* considerou tal regra obsoleta, passando a admitir o reconhecimento e aplicação de leis tributárias estrangeiras.[245]

É inegável que a *revenue rule* tem sido gradualmente enfraquecida como resultado da crescente mobilidade dos contribuintes e do capital. Os países estão cada vez mais dispostos a se envolver na cobrança de impostos, desde que certas condições sejam atendidas. A assistência na recuperação de impostos tem um efeito dissuasivo importante, que em alguns países pode superar o benefício das dívidas fiscais efetivamente recuperadas com a assistência de outro país.[246]

Não obstante referida atonia, a *revenue rule* ainda tem sua utilidade, não devendo ser de todo descartada. Com efeito, é fato inexorável que a cobrança de tributos é um atributo inerente à soberania, razão pela qual o Estado constituinte é aquele que, ordinariamente, deve promover a execução fiscal visando à satisfação de seus créditos. Desse modo, é correto afirmar que, *via de regra*, um Estado não pode promover a cobrança de créditos tributários estrangeiros. Não obstante, tal princípio não é absoluto, podendo vir a ser afastado pela ratificação de um tratado pelos Estados interessados em promover a cooperação para a cobrança de tributos. Nesse exato sentido, Xavier Oberson pontua que um país não poderia

---

[244] Cf. KOVATCH, 1999, p. 271.

[245] De acordo com as Seções 481 e 482 do *Restatement of Foreign Relations* (1987):
§481. Recognition and Enforcement of Foreign Judgments
(1) Except as provided in §482, a final judgement of a court of a foreign state granting or denying recovery of a sum of money, establishing or confirming the status of a person, or determining interests in property, is conclusive between the parties, and is entitled to recognition in courts in the United States.
(2) A judgment entitled to recognition under Subsection (1) may be enforced […] in accordance with the procedure for enforcement of judgments applicable where enforcement is sought.
§482. Grounds for Nonrecognition of Foreign Judgments
(1) A court in the United States may not recognize a judgment of the court of a foreign state if:
(a) the judgment was rendered under a judicial system that does not provide impartial tribunals or procedures compatible with due process of law; or
(b) the court that rendered the judgement did not have jurisdiction over the defendant in accordance with the law of the rendering state and with the rules set forth in [this Restatement].
(2) A court in the Unites States need not recognize a judgment of the court of a foreign state if:
(a) the court that rendered the judgement did not have jurisdiction of the subject matter of the action;
(b) the defendant did not receive notice of the proceedings in sufficient time to enable him to defend;
(c) the judgment was obtained by fraud;
(d) the cause of action on which the judgment was based, or the judgment itself, is repugnant to the public policy of the United States or of the State where the recognition is sought;
(e) the judgment conflicts with another final judgment that is entitled to recognition; or
(f) the proceeding in the foreign court was contrary to an agreement between the parties to submit the controversy on which the judgment is based to another forum. CHILDRESS III; RAMSEY; WHYTOCK, 2015.

[246] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf.

aplicar as leis criminais e tributárias (leis de direito público) de outro, já que a execução ou cobrança de tributos é um atributo inerente à soberania. Sendo assim, tratados internacionais são necessários para viabilizar a assistência internacional em matéria de cobrança de tributos.[247] Carmen Tiburcio aponta que, atualmente, a *revenue rule* implica afirmar que "in the absence of a specific treaty stating otherwise, the courts of one country do not directly apply tax laws or enforce tax judgements of another country".[248] Ou seja, a leitura revisitada do princípio da *revenue rule* leva à conclusão de que é possível dar cumprimento a decisão estrangeira para fins de execução fiscal, bem como promover a cobrança de tributos constituídos por um Estado estrangeiro, *desde que exista um tratado prevendo tal possibilidade*.

Uma vez ratificado o tratado, é conspurcada a alegação de que a cobrança de tributos de outros Estado violaria a soberania, já que – pelo contrário - os próprios Estados estariam efetivamente exercendo sua soberania ao fazer concessões recíprocas com vista a atingir um objetivo em comum, que é evitar a erosão de suas bases tributáveis e combater os atos de elisão e evasão fiscais. Por outro lado, uma vez ratificado o instrumento, a cobrança seguirá os mesmos procedimentos adotados para a cobrança de créditos próprios do Estado Requerido, não persistindo o risco de incompreensão ou de invalidação de regras estrangeiras, conforme uma das justificativas antes mencionadas à *revenue rule*. Ainda, não há que se falar em gastos de recursos para promover a economia de outros países, uma vez que, do mesmo modo que o Estado Requerido incorrerá em custos para promover a cobrança de crédito oriundo de outro país, ele também poderá ser beneficiado quando necessitar promover a cobrança extraterritorial de um crédito tributário seu.

Destarte, urge quebrar o *public law taboo*, uma vez que a cooperação recíproca na seara do direito público é mutuamente benéfica, sendo que a questão mais difícil é definir quais instituições de cada país seriam responsáveis por quebrar referido tabu.[249] Nesse contexto, a novel possibilidade de homologação de decisão estrangeira para fins de execução fiscal quando prevista em tratado ou em promessa de reciprocidade apresentada à autoridade brasileira (Art. 961, § 4º, do CPC)[250] representa um efetivo esforço feito pelo legislativo brasileiro para demover o *public law taboo*, já que possibilita, de forma expressa, o

[247] OBERSON, op. cit., p. 54.
[248] Cf. TIBURCIO, 2018, p. 168.
[249] Cf. DODGE, 2002, p. 163.
[250] "Art. 960. A homologação de decisão estrangeira será requerida por ação de homologação de decisão estrangeira, salvo disposição especial em sentido contrário prevista em tratado (...)
§ 4º Haverá homologação de decisão estrangeira para fins de execução fiscal quando prevista em tratado ou em promessa de reciprocidade apresentada à autoridade brasileira".

cumprimento de decisão estrangeira em território nacional com a finalidade de promover créditos tributários de outro país.

Concordamos com o pensamento de William Dodge, para quem os atores políticos devem prever a aplicação recíproca do direito público estrangeiro por meio de tratados. Porém, os tribunais não devem impor o direito público estrangeiro em ações que envolvam relações entre Estados na inexistência de tratados, uma vez que o Judiciário é institucionalmente incapaz de garantir a reciprocidade.[251]

Dessa feita, há que se ressaltar que embora atenuada, a *revenue rule* persiste por uma questão que afeta à soberania dos países que, devem, de ordinário, cobrar seus próprios créditos tributários. Porém, ela não afasta a possibilidade de que os Estados celebrem acordos internacionais que viabilizem a execução de créditos tributários originários de um determinado país por outro Estado ou jurisdição dos quais são eles, os próprios Estados, os maiores interessados. De fato, o atual estágio de intercâmbio de pessoas e recursos, a expansão da economia digital e a possibilidade de ocultação de bens e valores em jurisdições detentoras de regimes fiscais privilegiados faz com que a arcaica *revenue rule* sofra uma releitura para se adaptar à nova realidade. É do próprio interesse dos Estados, a fim de evitar a erosão de suas bases tributáveis, a celebração e efetiva aplicação de tratados que possibilitem não apenas a troca de informações na seara tributária, mas também a cooperação estatal direta para a recuperação de tributos. Essa atitude cooperativa não apenas tem o condão de minar a opacidade financeira global, mas também consiste, sob o aspecto psicológico, em um desestímulo à ocultação patrimonial em jurisdições sediadas no exterior, além de levar à necessária reflexão sobre como o conceito de soberania externa pode e deve ser flexibilizado diante da realidade de uma sociedade globalizada. Quanto a este último aspecto, já na década de 1990, Ronald A. Brand teceu lúcida análise acerca da necessidade de se reexaminar os fundamentos históricos e filosóficos subjacentes ao conceito de soberania[252] no decorrer do século XXI:

> The development of international law in the twenty-first century will be determined by the continuing evolution of the concept of sovereignty. A return to, and re-examination of, fundamental historical and philosophical underpinnings of the concept of sovereignty in western thought will be required if this evolution is to have a constructive effect on international law.'
> In order to analyze the reasons for this reconsideration of earlier concepts, it is worth reviewing those concepts and our deviation from them over time.
> Through this review, and through a discussion of important developments in twentieth century international law, the need for a redefinition of current notions of

[251] Cf. DODGE, 2002, p. 163.
[252] BRAND, 1994, article 13, p. 1.686.

> sovereignty emerges. In this essay, that effort at redefinition returns to earlier concepts of subjects joining to receive the benefits of peace and security provided by the sovereign. It diverges from most contemporary commentary by avoiding what has become traditional second-tier social contract analysis. In place of a social contract of states, this redefinition of sovereignty recognizes that international law in the twentieth century has developed direct links between the individual and international law. The trend toward democracy as an international law norm further supports discarding notions of a two-tiered social contract relationship between the individual and international law.

O progresso do fluxo de pessoas, recursos e relações sociais e econômicas globais, aliado às próprias características que permeiam a sociedade de risco, exige que os Estados revejam a noção absoluta de soberania externa, fazendo concessões a fim de alcançar interesses que lhes são comuns. Nesse contexto, a celebração de tratados que ensejem a cobrança de tributos constituídos por um Estado por outro é uma forma legítima de flexibilização do conceito de soberania externa com vista a combater a ameaça consistente na fuga de capitais e consequente perda de arrecadação fiscal.

Acerca da necessidade de relativização do conceito de soberania diante dos desafios gerados pela globalização e consequente transnacionalização das relações humanas, Raphael Vasconcelos assevera:[253]

> O mundo se torna dia após dia menor, as relações humanas são hoje transnacionais, multiconectadas, produto direto da técnica, das máquinas, do apreço à razão e à tecnologia.
> O direito e a sociologia se ocupam cada vez mais da relação entre o local e o global, entre o geral e o específico, o universal e o relativo, o uniforme e o multicultural. Alguns se posicionam firmemente em defesa da sobreposição do geral ao local, outros defendem a diversidade acusando defeitos na uniformização, mas tanto em um quanto no outro grupo existem aqueles que claramente tentam refinar o discurso e harmonizar aquilo que aparentemente surge como antagônico e inconciliável.
> As relações entre os sujeitos de direito internacional passaram, nesse contexto, gradualmente da coexistência westfaliana à cooperação. Em meio a tal evolução, o clássico conceito de soberania relativizou-se e toda a técnica jurídica do direito das gentes passou a exigir novas sistematizações. Inserido nessa redefinição do paradigma soberano, o debate acerca da relação entre o geral e o específico repercutiu em toda a estruturação teórica do direito internacional e traduz-se hoje, principalmente, nas discussões acerca de seu caráter unitário ou fragmentado à luz, principalmente, da análise da relação dos Estados com os novos sujeitos multilaterais de direito internacional.

Dessa feita, diante da existência de Convenção Multilateral que possibilite a cobrança de créditos tributários do Estado requerente pelo Estado requerido, deve-se afastar a *revenue rule,* sendo que a lei aplicável à expropriação de bens será aquela determinada no texto da Convenção.

---

[253] VASCONCELOS, 2010. Disponível em: http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/viewFile/275/225.

Evidente que, em respeito à soberania externa de cada Estado, o intercâmbio de informações e assistência para a recuperação de créditos somente pode ocorrer mediante mecanismos legais que possibilitem que os dados possam ser obtidos e trocados entre as diversas jurisdições. Em outras palavras, uma situação que envolva a troca de informações entre países, assim como assistência na recuperação de tributos, parte do pressuposto da existência de um instrumento de cooperação voltado à transparência fiscal.

Como é cediço, a soberania apresenta, na ordem interna e externa, significados diferentes. Na ordem interna, a soberania equivale ao poder exercido pelo Estado sobre os indivíduos dentro de seu próprio território, enquanto a soberania externa diz respeito à inexistência de subordinação ou de dependência nas relações recíprocas entre os Estados, os quais se submetem apenas ao seu próprio regramento jurídico e vontade. O conceito de soberania externa é complexo e a evolução constante da sociedade não permite que se adote a sua concepção original, caracterizada por ser um poder absoluto e supremo, regulador da coexistência entre as unidades políticas soberanas.

Nos dias atuais, em que a globalização leva a uma integração econômica e social e a um intercâmbio cada vez maiores entre os diversos Estados, não se pode cogitar em um conceito absoluto de soberania.[254] Nesse exato sentido, as irretocáveis preleções de Carmen Tiburcio:[255]

> Nas relações entre Estados, o conceito principal, do qual decorrem inúmeros outros, é o princípio da soberania, também consagrado na Constituição de 1988. É da soberania que são extraídos os conceitos de independência nacional, igualdade entre os Estados, autodeterminação dos povos e não intervenção. De tal modo, não obstante a ausência de menção expressa à soberania no art. 4º, não haverá dúvidas ao afirmar que se trata de preceito à luz do qual os demais dispositivos devem ser interpretados. Em particular, a independência nacional é frequentemente referida como aspecto externo da ideia de soberania.

---

[254] Nesse sentido, Karen Gevorgyan atenta para existência de duas teorias que tratam da flexibilização do conceito de soberania externa em face das normas de direito internacional: "The limitation of state sovereignty, as noted in the literature, occurs as a result of the development of international law and international organizations, which, in their turn, is the cause of the development of states' cooperation.
In theoretical works on international law and to this day the question of limiting state sovereignty under international law remains quite controversial. On this issue, there are two main doctrinal points of view. The supporters of one of them (D. Levin, A. N. Talalayev, Yu. M. Kolosov, H. M. Velyaminov and others) believe that international law, any international agreement limits the sovereignty of the state. Professor A. N. Talalayev notes in this regard that "[a]ny agreement is some limitation of the sovereignty of states, but this does not contradict the essence of the agreement, if only based on the principles of voluntariness, reciprocity and sovereign equality (emphasized by us - K. G.) and does not go beyond certain limits behind which begins the violation of sovereignty." Even you can find a statement which tells that states' voluntary limitation of their sovereignty is one of its manifestations.
The supporters of another point of view (V. A. Vasilenko, I. I. Lukashuk, V. S. Shevtsov) deny the possibility of limiting state sovereignty under international law, international-legal norms". GEVORGYAN, Karen. Concept of State Sovereignty: Modern Attitudes. Disponível em: http://ysu.am/files/Karen_Gevorgyan.pdf.

[255] TIBURCIO, 2014, p. 08-09.

> O conceito de independência, tal como inscrito no art. 4º, I, é o desdobramento imediato da noção de soberania. Toma-se como independência a capacidade do Estado para, de um lado, agir no plano internacional perseguindo seus próprios interesses e, de outra parte, a vedação a interferências externas na condução dos negócios internos do país. Como visto, o ingresso da independência nacional como princípio orientador das relações internacionais do Brasil é fruto de circunstâncias históricas. No Império, buscava-se consolidar a não ingerência estrangeira na política nacional. Nos regimes autoritários que se sucederam, tratava-se de assegurar a supremacia do Estado e seus governantes em face dos demais.
> Vale notar que o conceito de soberania já não subsiste em sua acepção absoluta. Mesmo por isso, a densidade jurídica da noção de independência é limitada não só pelas circunstâncias de fato, que já não permitem que os Estados existam alheios aos movimentos globais, mas também pela restrição contínua e gradual da amplitude da soberania.

Nesse diapasão, fala-se em duas dimensões da soberania, as quais interagem entre si: a dimensão negativa, consistente na vedação à prática de atos ofensivos aos interesses da sociedade de determinado país; e a dimensão positiva, concernente à vontade de celebrar normas e de participar de organizações e redes internacionais de cooperação visando à concretização de objetivos nacionais, que seriam impossíveis de ser atingidos mediante uma ação unilateral do Estado em seu território.

Sob a dimensão negativa, a conduta dos Estados não é imune, sob o pretexto da soberania, ao escrutínio internacional.[256] Cada vez mais mecanismos - inseridos em textos de tratados consentidos pelos Estados Partes - são criados para coibir a prática de determinadas condutas ditas "soberanas" que venham a causar prejuízos às comunidades de outros países igualmente soberanos. Tal discussão ganha especial relevância quando se está a tratar dos paraísos fiscais, que se escudam atrás do véu da soberania para conferir segredo bancário e regimes fiscais privilegiados, com prejuízo à arrecadação fiscal e, portanto, com ofensa aos interesses de outros países de onde os recursos são provenientes.[257]

Já sob a dimensão positiva da soberania, é relevante notar que a vontade dos Estado em celebrar um tratado internacional que viabilize forma de cooperação tais como a troca de informações e a assistência administrativa para a cobrança de tributos é imprescindível. A assistência na recuperação de tributos decorre da manifestação volitiva estatal materializada por meio de um tratado internacional, sendo impossível a cobrança de um tributo constituído em um Estado estrangeiro caso não haja um esforço voluntário dos Estados, resultante da convergência de vontades.

---

[256] BRAND, op. cit., p. 1.695.

[257] O termo "elusão de Estado" é utilizado por Tulio Rosembuj, que descreve o fenômeno como sendo a "criação de regimes preferenciais motivada exclusivamente por finalidades fiscais, em prejuízo do interesse fiscal de outro Estado". Cf. ROSEMBUJ, 2001, p. 13.

Em outras palavras, há um consentimento recíproco dos Estados Partes dos tratados que preveem a figura da assistência administrativa para a recuperação de tributos, inexistindo qualquer contrariedade aos limites soberanos que constituem e delimitam o território nacional.

O surgimento dos primeiros tratados internacionais que previam a possibilidade de cooperação com vista à recuperação de impostos demonstra a clara preocupação dos Estados com a perda paulatina da arrecadação fiscal, coeva da evolução do intercâmbio de pessoas e de bens ao redor do mundo. Diante do crescente interesse dos Estados em prover e receber assistência na recuperação de tributos, como resultado da crescente mobilidade dos contribuintes e do patrimônio, houve um enfraquecimento da *revenue rule*, a qual é afastada por vontade própria dos países quando da ratificação dos tratados de cooperação.

Falar em desequilíbrio equitativo entre Estados gerado pela fuga de tributos e de opacidade financeira global é falar sobre outros Estados, ou falar sobre o contexto de relações internacionais que afetam outros Estados e jurisdições territoriais. Assim, apesar de o conceito de globalização sempre ter proeminência nas declarações feitas por diferentes organizações e países para justificar suas ações no domínio da tributação internacional, não é a globalização em si, mas sim as práticas da sociedade internacional com respeito à soberania que estão compelindo os Estados a adotarem ações cooperativas.

À guisa de conclusão, muito embora o clima de desconfiança recíproco que tem desencadeado o ressurgimento do nacionalismo e protecionismo em diversos países ocidentais, talvez não se tenha dado a importância necessária ao fato de que a soberania estatal vinculada à ideia de Estado-nação está em declínio, ao menos no que diz respeito à ordem tributária. Diane M. Ring atenta para o fato de que *"[n]o significant issue in international tax can be discussed without raising the question of sovereignty*",[258] e o conceito de soberania tributária não apenas possui relação com o problema da concorrência internacional, mas também é capaz de determinar a melhor solução a ser adotada em termos de cooperação internacional.[259] Paulo Borba Casella ressalta a revolucionária conduta dos países que passaram a celebrar convenções em matéria tributária, adotando mecanismos de cooperação e harmonização de suas normas. Assim, sem o prejuízo de uma concepção estritamente positivista do Direito Internacional em matéria de soberania, os Estados, visando à proteção de seus próprios interesses, aceitam a limitação voluntária de aspectos relativos à

[258] RING, v. 49, 2008, p. 156.
[259] Cf. RING, v. 9, 2009, p. 555-596.

sua soberania – tal qual a capacidade de tributar seus sujeitos -, em troca da segurança relativa advinda da solução dos mecanismos de cooperação.[260]

A visão nacionalista tradicional ou o conceito absoluto de soberania externa deve ser substituído por um "olhar internacionalista",[261] assegurando-se a observância dos preceitos do Estado Democrático de Direito. A cooperação por meio de normas e ação estruturada em rede tem, pois, o condão de preservar a soberania dos Estados, que se desgastariam pela incapacidade de fazer frente aos problemas transfronteiriços.[262] Tais iniciativas de cunho cooperativo empregam os meios para se quebrar o *public law taboo* e consolidar uma nova visão de soberania, que é exercida, justamente, pela participação dos Estados em diálogos internacionais que permitam ações coordenadas, a fim de atingir objetivos comuns, que antes exercidos unilateralmente e sem a eficácia desejada.

2.4 Fontes Normativas da Assistência Mútua Administrativa

Constituem fontes internacionais do Direito Tributário: i) os tratados, ii) os costumes internacionais, iii) os princípios gerais de direito, iv) os atos unilaterais, v) as resoluções vinculantes de organizações internacionais, vi) a doutrina e vii) a jurisprudência.[263] Haja vista que a análise de cada uma das fontes mencionadas desbordaria do objeto de nosso estudo, limitar-nos-emos a destacar algumas fontes que se revestem de maior relevância no desenvolvimento da cooperação em nível internacional.

2.4.1 Costumes Internacionais

De acordo com o art. 38, nº 1, *b*, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça da Haia, o costume constitui uma das fontes autônomas de produção normativa no Direito Internacional. Apesar disso, na seara do Direito Tributário, apenas uma regra consuetudinária[264] conseguiu reunir os requisitos da *longa consuetudo* e da *opinio iuris vel*

[260] CASELLA, 1995, p. 24.
[261] Cf. RAMOS, op. cit., p. 62.
[262] Cf. RAMOS, op. cit., p. 62.
[263] Cf. RAMOS, Out/2017, p. 61.
[264] Também a regra da tributação exclusiva das sociedades de navegação marítima e aérea no lugar da residência da sociedade e à concernente à tributação de um cidadão em Estado estrangeiro por atividade ali empreendida somente no caso de possuir ali um estabelecimento permanente podem ser citadas como exemplos de costumes internacionais na área tributária que tiveram alguma força. Não obstante, as críticas de países em desenvolvimento acerca de tais regras parecem ter afastado a convicção necessária de sua pretensa obrigatoriedade. Cf. CHRÉTIEN, 1955, p. 224 *et seq*.

necessitatis, que é a concernente à isenção dos agentes diplomáticos quanto aos impostos devidos ao Estado em que estão acreditados.[265]

Discute-se se, em razão do princípio da boa-fé, existiria um costume internacional que obrigasse os Estados a realizarem atos de cooperação jurídica. Referido costume encontraria sustentação no artigo 13 da Carta de São Francisco, instituidora da ONU, que estipula como objetivo de referida organização o fomento à cooperação entre os Estados.[266] Além disso, a Resolução nº 2.625 (XXV), de 24 de outubro de 1970, da Assembleia Geral da ONU, que dispõe sobre as "relações amistosas e cooperação entre Estados, em conformidade com os princípios da Carta da ONU", previu como um dos princípios para conduzir tais relações o "dever dos Estados de cooperar entre si de acordo com a Carta da ONU" (Princípio nº 4).[267] Não obstante tal previsão, o Princípio nº 3 da mesma Resolução estabelece o "dever de não interferência nos assuntos domésticos do Estado, de acordo com a Carta da ONU", o que, para parte da doutrina, significa que, havendo embate entre ambos os princípios, não haveria prática internacional consistente que reconheça tal costume ou explicite seus contornos.[268]

Em que pese a abalizada doutrina que sustenta a existência de um costume internacional obrigando os Estados a cooperarem entre si, entendemos que os preceitos acima referidos não serviriam à constituição de uma cooperação fundada no direito consuetudinário, mas concernem ao próprio Princípio da Cooperação Internacional, que será abordado no tópico a seguir.

2.4.2 Princípios Concernentes à Assistência na Recuperação de Tributos

A partir da segunda metade do Século XX houve uma forte reação ao positivismo jurídico, que não havia conseguido refrear as graves violações aos direitos humanos experimentadas durante a Segunda Guerra Mundial. Segundo Sergio André Rocha:[269]

---

[265] Cf. XAVIER, op. cit., p. 163.
[266] "Article 13
The General Assembly shall initiate studies and make recommendations for the purpose of:
a) promoting international co-operation in the political field and encouraging the progressive development of international law and its codification;
b) promoting international co-operation in the economic, social, cultural, educational, and health fields, and assisting in the realization of human rights and fundamental freedoms for all without distinction as to race, sex, language, or religion".
[267] UNITED NATIONS. Resolução nº 2.625/70. Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/2625(XXV).
[268] ABADE, 2013, p. 39.
[269] ROCHA, 2013, p. 70.

> Uma das principais características da teoria jurídica da segunda metade do Século XX foi a retomada de uma abertura para as suas interseções com os valores que permeiam as normas jurídicas. Com isso, buscava-se uma reação contra os modelos mais extremados de positivismo jurídico, que haviam encerrado a discussão quanto à validade das leis na sua adequação ao processo de elaboração previsto no ordenamento jurídico. Nas palavras de Gustav Radbruch, "esta concepção da lei e sua validade, a que chamamos *Positivismo*, foi o que deixou sem defesa o povo e os juristas contra as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais criminosas. Torna equivalentes, em última análise, o direito e a força, levando a crer que só onde estiver a segunda estará também o primeiro.

Passou-se ao entendimento de que o Direito é, fundamentalmente, um sistema aberto de valores, opondo-se ao sistema axiomático do positivismo.[270] A "virada Kantiana"[271] marcou a reaproximação entre ética e Direito e o ressurgimento da razão prática, da fundamentação moral dos direitos fundamentais e do debate sobre a teoria da justiça fundado no imperativo categórico, o qual deixa de ser meramente ético e passa a constituir, também, um imperativo categórico jurídico. Supera-se a teoria de Kelsen, pela qual a norma ética da justiça estava estremada da norma válida do direito, resultado daí que os valores morais se positivem no ordenamento jurídico por meio os princípios constitucionais, das normas legais e da jurisprudência.[272] Dito em outras palavras, o pós-positivismo buscou se distanciar da pura aplicação das regras positivadas, desenvolvendo teorias que recuperaram a importância dos princípios e deixando para trás o ideal positivista, que se caracterizava por uma rígida separação entre o ético e o jurídico.[273]

Sergio André Rocha nota que, apesar da reaproximação da ética do direito proporcionada pelo pós-positivismo, não foi identificada, até o momento, nenhuma obra que abordasse a temática dos princípios à luz da Teoria Geral do Direito. Os princípios ora apresentados carecem, pois, de uma base teórica para a construção de uma teoria principiológica do Direito Internacional Tributário.[274]

Não obstante tal ressalva, entendemos por bem seguir a mesma linha de Sergio André Rocha e outros,[275] no sentido de adotar a teoria de Robert Alexy sobre os princípios jurídicos. De acordo com Alexy, os princípios jurídicos funcionam como mandados de

---

[270] Cf. ABRAHAM, 2007.
[271] Segundo Ricardo Lobo Torres, a "virada Kantiana" (kantische Wende) é expressão utilizada por O. Höffe (*Kategorische Rechtsprinzipen. Ein Kontrapunkt der Moderne*. Frankfurt: Suhrkamp, 1990, p. 351). Cf. TORRES, 2005, p. 03 – 04. São autores pós-positivistas ou neokantianos: John Rawls, Ronald Dworkin, Jürgen Habermas, Robert Alexy, entre outros.
[272] TORRES, 1998, p. 684.
[273] Cf. ALEXY, 1990, p. 09.
[274] ROCHA, op. cit., 2015, p. 50-53.
[275] SOUZA NETO; SARMENTO, 2013; SILVA, 2005; BARROSO, 2014, se posicionam no mesmo sentido. Cf. ROCHA, op. cit., 2015, p. 54.

otimização,[276] ou seja, uma norma que ordena que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas. Não existe precedência *a priori* entre um princípio e outro; diante do embate entre dois princípios, há que se verificar, no caso concreto, qual deles deverá prevalecer, mediante a ponderação entre ambos.[277]

Em que pese a mencionada deficiência no estabelecimento de uma robusta base teórica ou sistematização para a construção principiológica, não podemos descurar do fato de que os princípios constituem uma indispensável fonte do Direito Internacional Tributário. Mais especificamente, quando se adentra na seara da assistência na recuperação de tributos, os princípios se tornam especialmente relevantes, já que fica evidenciado, de forma muito clara, a constante existência de conflito entre o interesse de persecução fiscal do ente estatal e o interessem do contribuinte em manter sua propriedade e o segredo de suas informações.

Nesse tocante, nem sempre a aplicação pura e simples da legislação e das disposições contidas nos tratados é suficiente para resolver um conflito envolvendo o direito do ente estatal de obter, *v.g.*, as informações necessárias para o prosseguimento da cobrança de um crédito tributário e os direitos à privacidade e à intimidade dos contribuintes. Dessa feita, parece-nos inviável o enfrentamento de um assunto que envolve, evidentemente, o conflito entre dois interesses legítimos e manifestamente opostos, sem que sejam fornecidos vetores ou mandados de otimização viabilizadores da realização das normas da melhor forma possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto. É imprescindível,

---

[276] "Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento dos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.

A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas de necessidade e de adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas". ALEXY, 2008, p. 117-118.

[277] Não obstante seja usualmente adotado o uso da ponderação preconizado na doutrina de Alexy, Daniel Sarmento registra que alguns respeitados autores questionam o uso de tal mecanismo: "De qualquer forma, hoje é predominante na doutrina a ideia de que a colisão entre princípios resolve-se através de uma ponderação. A questão, todavia, está longe de ser pacífica, pois autores influentes como Jürgen Habermas, Klaus Günther e Friedrich Müller, questionam a ideia de ponderação, que segundo eles, pressuporia uma confusão entre juízos axiológicos e deontológicos, e importaria em insegurança e decisionismo judicial. Preferem estes autores a concepção de que, nos conflitos entre princípios, deve-se empregar um juízo de adequação, para através da análise de todas as variáveis fáticas e normativas do caso, concluir sobre qual princípio realmente incide, com a exclusão do outro". SARMENTO, 2004, p. 86.

assim, a fixação de alguns postulados norteadores da assistência mútua administrativa na cobrança de tributos.

2.4.2.1 Principio da Transparência

A ideia da cooperação administrativa em matéria tributária é indissociável do conceito de transparência, aqui compreendido tanto sob o prisma da Administração Pública Tributária (sob o ponto de vista da transparência da atividade estatal, a fim de assegurar a efetivação dos princípios da moralidade e impessoalidade) quanto da privada (que envolve práticas do contribuinte, em suas relações como consumidores e fornecedores de serviços e mercadorias). Segundo o escólio de Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência "sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, da abertura e da simplicidade".[278]

O princípio da transparência está relacionado à possibilidade de controle das atividades públicas e privadas que sejam dotadas de relevância, a fim de minimizar os efeitos negativos da instauração da sociedade de risco, superando-se a insegurança e tornando hialino e translúcido o que antes era impenetrável e revestido de obscuridade. Segundo Sergio André Rocha, "a transparência fiscal tem ocupado um espaço cada vez maior no Direito Tributário, em particular no Direito Internacional Tributário, assumindo um papel especialmente destacado no campo onde atualmente trava-se batalha contra os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados".[279] Assim, diante da ausência de um órgão de produção e aplicação do direito na seara internacional,[280] o princípio da transparência fiscal exsurge como um mobilizador dos países no combate às atividades obscuras perpetradas pelos contribuintes e que são causadoras de enormes prejuízos financeiros a diversas soberanias ao redor do mundo.

É cediço que o princípio da transparência, assim como qualquer outro, não é absoluto. O interesse estatal em obter informações do contribuinte com o intuito de persecução do crédito tributário é legítimo e imbuído de manifesto interesse público; no entanto, não pode

[278] TORRES, 2005, p. 243-244.
[279] Cf. ROCHA, op. cit., 2015, p. 25.
[280] Cf. ROCHA. op. cit., 2015, p. 60.

servir de pretexto para o vilipêndio dos direitos fundamentais do contribuinte assegurados pela Constituição Federal, notadamente no que diz respeito ao art. 5º, X, devendo-se proceder à ponderação entre referidos interesses mediante um juízo de adequação e proporcionalidade.

2.4.2.2 Princípio da Boa-Fé

Conforme antes asseverado, as convenções assinadas e ratificadas pelos países geralmente possuem prevalência sobre as demais fontes de direito internacional. As disposições constantes das convenções constituem lei entre as partes, sendo aplicável o *pacta sunt servanda*[281] e o princípio da boa-fé nas relações implementadas à luz do instrumento convencional. Nadia de Araujo afirma que o princípio da boa-fé obrigaria os Estados a cooperar uns com os outros sem desconfianças ou excessos.[282] Assim, em uma sociedade global interconectada, qualquer resistência ou desconfiança com relação ao cumprimento de atos provenientes do estrangeiro deve ceder lugar ao princípio da boa-fé que rege as relações internacionais entre países soberanos.[283]

A boa-fé consiste, reconhecidamente, em um dos princípios mais fundamentais do Direito Internacional Público. O Artigo 2 (2) da Carta das Nações Unidas, apoiado pela Resolução 2625 (XXV) da Assembleia Geral sobre os princípios que regem as relações amistosas e a cooperação entre os Estados, assim como os artigos 26 e 31 (1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados dispõem sobre a boa-fé, demonstrando o reconhecimento de tal princípio nas práticas estatais.[284] De acordo com referidos dispositivos - dos quais, aliás, os artigos 26 e 31 da Convenção de Viena são meramente declaratórios das regras costumeiras - todas as obrigações decorrentes de convenções devem ser interpretadas e implementadas com fé[285].

Acerca da interpretação dos tratados à luz do princípio da boa-fé, os Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados asseveram:[286]

---

[281] O Art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados prevê expressamente o princípio do *pacta sunt servanda*: "*Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith*".
[282] ARAUJO, 2008, p. 40.
[283] Cf. ARAÚJO, 2013, v. 1, p. 42.
[284] Cf. VIRALLY, 1983, p. 130-134.
[285] Ibid, op. cit.
[286] SALIBA, 2011.

> the first – interpretation in good faith – flows directly from the rule *pacta sunt servanda*. The second principle is the very essence of the textual approach: the parties are to be presumed to have that intention which appears from the ordinary meaning of the terms used by them. The third principle is one both of common sense and good faith; the ordinary meaning of a term is not to be determined in the abstract but in the context of the treaty and in the light of its object and purpose.

O tratado deve ser executado de boa-fé, valendo dizer que os dispositivos da convenção não podem ser interpretados de molde a desvirtuar ou impossibilitar o objeto e finalidade do tratado, sob pena de nulidade.[287] Conforme os Comentários à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados:[288]

> [w]here a treaty is open to two interpretations one of which does and the other does not enable the treaty to have appropriate effects, good faith and the objects and purposes of the treaty demand that the former interpretation should be adopted. Properly limited and applied, the maxim does not call for an "extensive" or "liberal" interpretation in the sense of an interpretation going beyond what is expressed or necessarily to be implied in the terms of the treaty.

Em outras palavras, pelo princípio da boa-fé, o Estado Parte deve se abster da prática de atos que tendam a inviabilizar o objeto e o propósito da convenção.[289] No domínio dos atos que inviabilizam o objeto e finalidade da convenção – e, portanto, sua própria *ratio essendi* -, pode-se citar a invocação da lei doméstica como justificativa para eventual não aplicação das disposições convencionais ou, ainda, a instituição de reservas que impossibilitem, no todo ou em parte, a efetiva implementação dos termos acordados na convenção.

Dessa feita, sempre que uma interpretação da convenção levar a um esvaziamento dos seus efeitos, o princípio da boa-fé não restará atendido por inviabilizar a consecução do seu objeto e finalidade e, portanto, da própria razão de ser do instrumento convencional. Assim, o princípio da boa-fé se reveste de especial importância, já que a existência de reservas que inviabilizam a aplicação efetiva da Convenção CoE / OCDE tolhe qualquer efeito esperado do referido tratado, notadamente no que diz respeito à assistência para a recuperação extraterritorial dos tributos.

---

[287] Os trabalhos preparatórios concernentes ao Art. 19 da CVDT não foram conclusivos acerca dos efeitos de reservas incompatíveis com o objeto e a finalidade do tratado. No que diz respeito às reservas formuladas a despeito de uma vedação convencional, muitos têm afirmado que aquelas seriam nulas e sem efeito, sendo que sua formulação invalidaria a expressão de consentimento. Caso confirmada essa conclusão, o mesmo efeito deveria ser aplicado às reservas formuladas apesar do disposto no Art. 19, *c*, da CVDT. Cf. UNITED NATIONS, 2005, p. 154.

[288] SALIBA, 2011.

[289] Cf. QURESHI; KUMAR, op. cit., 2019, p. 154.

2.4.2.3 Princípio da Cooperação Internacional

Diante das limitações territoriais que impedem os Estados a alcançarem devedores fora de seus lindes, surgiu o interesse na elaboração e aplicação de normas internacionais com vista à atuação cooperativa, bem como na participação em organizações e redes internacionais que estimulassem a atuação conjunta, estruturada e convergente dos interessados. Percebeu-se que, em determinadas situações, os Estados seriam dependentes da prática de atos por outros Estados ou jurisdições, tendo sido identificada a necessidade de se estabelecer uma cooperação recíproca a fim de atingir a situação almejada. Erige-se, assim, uma nova visão de soberania, que é exercida justamente pela participação dos Estados em diálogos internacionais que permitem ações conjuntas, cumprindo os objetivos de acesso à justiça, antes exercidos apenas de forma isolada.

Carmen Tiburcio enfatiza que a premissa básica para a prática de qualquer ato de cooperação entre os Estados é o respeito e confiança entre os Estados: "*one State would never accept to collect evidence as per the request of a foreign State nor recognize and enforce a foreign judgement absent respect and trust between the requesting and the requested State*"[290]. Assim, quando um Estado aplica a legislação de outro, ou permite que outro Estado aplique sua própria legislação a fim de alcançar um determinado objetivo, está agindo de forma tolerante em relação a uma diferente jurisdição. Segundo a mesma autora, o objeto da cooperação reside na própria raiz do Direito Internacional Privado e segue as mesmas premissas da tolerância em relação ao que dessemelhante.[291]

Com o exato propósito de fomentar o espírito de tolerância e o respeito mútuos nas relações internacionais, o artigo 13 da Carta de São Francisco, instrumento instituidor da ONU, estipula como objetivo de referida organização o fomento à cooperação entre os Estados[292]. Além disso, a Resolução nº 2.625 (XXV), de 24 de outubro de 1970, da Assembleia Geral da ONU, que dispõe sobre as "relações amistosas e cooperação entre Estados, em conformidade com os princípios da Carta da ONU", previu como um dos princípios para conduzir tais relações o "dever dos Estados de cooperar entre si de acordo

[290] TIBURCIO, op. cit., 2018, p. 51.
[291] Ibid, op. cit., 2019, p. 51-52.
[292] "Article 13
The General Assembly shall initiate studies and make recommendations for the purpose of:
a) promoting international co-operation in the political field and encouraging the progressive development of international law and its codification;
b) promoting international co-operation in the economic, social, cultural, educational, and health fields, and assisting in the realization of human rights and fundamental freedoms for all without distinction as to race, sex, language, or religion".

com a Carta da ONU" (Princípio nº 4)[293]. Ainda, a Constituição Federal brasileira dispõe, em seu Art. 4º, inciso IX, que a República Federativa do Brasil é regida, em suas relações internacionais, pela "cooperação entre os povos para o progresso da humanidade".

À vista de tais dispositivos, entendemos que a cooperação internacional constitui um verdadeiro princípio[294] a ser observado nas relações entre os Estados, não podendo estes se absterem de cumprir o dever de cooperar entre si, mormente quando existente tratado entre as partes prevendo atos específicos de cooperação – caso da Convenção CoE / OCDE, que prevê a assistência mútua administrativa voltada à cobrança de tributos fora dos limites territoriais. Diferentemente daqueles que sustentam que a cooperação não deveria ser erigida ao *status* de princípio, entendemos que o conjunto de preceitos acima referidos aponta exatamente em sentido contrário; por outro lado, o mero fato de ser necessária a celebração de tratados para materializar e procedimentalizar o dever de cooperação não afasta o seu caráter de postulado direcionado ao respeito, tolerância e confiança mútuos que devem reger e orientar as relações internacionais entre Estados soberanos.[295]

Para André de Carvalho Ramos, os dias atuais exigem a substituição de uma visão nacionalista tradicional por um "olhar internacionalista", a fim de melhor se atender aos interesses do Estado de Direito. Nesse sentido, a cooperação por meio de normas e ações em rede tem o condão de preservar a soberania dos Estados, que se desgastariam pela incapacidade de fazer frente aos problemas transfronteiriços.[296] Diga-se, *obter dictum*, que a soberania teria, em tal contexto, duas dimensões que interagem entre si: a primeira, positiva, que implica a vontade de cooperar com outros países para a realização de interesses comuns que seriam impossíveis de ser atingidos mediante atos unilaterais; e a segunda, negativa, consistente na vedação da prática de atos considerados ofensivos aos interesses da comunidade nacional.

Conforme destaca Sergio André Rocha, "o princípio da cooperação mostra a face ambivalente da pós-modernidade, característica da sociedade de risco. No cenário econômico

---

[293] Cf. UNITED NATIONS. Resolução nº 2.625/70. Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/2625(XXV).

[294] Em sentido contrário, asseverando que a cooperação não consiste em dever, mas sim em um fim a ser alcançado, o entendimento de Caio César Morato, de quem discordamos: "Vale aqui destacar que no âmbito internacional não existe uma norma escrita que torne a cooperação fiscal internacional uma obrigação legal dos Estados Soberanos. Dessa forma, a cooperação fiscal é um fim a ser alcançado". Cf. MORATO, 2018, p. 64.

[295] No sentido de que a cooperação não poderia ser erigida a princípio, o entendimento de Carlos Maria López Espafador: "A nuestro entender, no existe um principio de Derecho internacional general o uma costumbre internacional que obliguen a los Estados a cooperar em la aplicación y recaudación de los tributos extranjeros. Si existiese tal norma no serían necessários los convênios internacionales y otros textos internacionales – piénsese em los textos normativos de Derecho comunitário derivado – que establecen mecanismos de cooperación em esta materia". Cf. ESPAFADOR, 2010, p. 60.

[296] Cf. RAMOS, op. cit., p. 62.

internacional contemporâneo esta se faz presente na medida em que concorrência e cooperação são obrigadas a conviver".[297] Com efeito, um dos grandes paradoxos da sociedade de risco - cujas ameaças são reflexivas e produzem efeitos ao redor do globo – consiste na existência de dois interesses que colidem, mas cuja harmonização se faz premente nos dias atuais: de um lado, a natural competição fiscal existente entre os Estados e, de outro, a necessidade de se estabelecer atos cooperativos para proteção dos sistemas tributários internos.

O atual estado de coisas impõe a necessidade que os Estados atuem de forma flexível e desvinculada do modelo de Estado-Nação Westfaliano. Paula Rosado Pereira refere-se à negociação dos tratados bilaterais de dupla tributação como forma de, ao mesmo tempo, manifestação da soberania estatal (exteriorizada pela celebração do tratado), quanto de limitação ao exercício arbitrário da soberania fiscal (já que o Estado se sujeita às regras convencionais e às limitações ao poder soberano estatal delas decorrentes). Embora a autora se refira expressamente aos tratados bilaterais de bitributação, tal juízo pode ser transposto para o âmbito de qualquer outro tratado de cooperação internacional em matéria tributária:[298]

> A questão da limitação da soberania tributária dos Estados coloca-se não só relativamente à legislação interna, mas também no que diz respeito às normas das CDT. Contudo, no que toca a estas últimas, a existência de uma limitação do Estado na definição dos elementos de conexão é mais evidente, uma vez que o processo de negociação da CDT entre os Estados permitirá já, pela sua natureza bilateral, limitar o exercício arbitrário da soberania fiscal e a utilização de conexões abusivas por parte de um dos Estados (assumindo que ambos os Estados têm um poder negocial semelhante, o que, todavia, nem sempre sucede).
> Por outro lado, as próprias CDT constituem limites autónomos ao âmbito de incidência das leis tributárias do Estado, na medida em que precedem a uma delimitação negativa da incidência criada por tais leis.
> Sem prejuízo do que foi acima referido, nota-se, porém, o facto de o DFI continuar a assentar fundamentalmente numa coordenação entre Estados (concretizada, principalmente, na celebração de CDT), a qual se integra ainda no exercício da soberania tributária estadual. Com efeito, e conforme referimos supra, a auto-vinculação do Estado mediante a celebração de CDT com outros Estados é ainda uma manifestação da sua soberania tributária. O DFI continua também a fazer largo uso de fontes internas, ou seja, de disposições da legislação interna dos Estados.
> Face ao exposto, consideramos que o princípio da soberania constitui, sem dúvida, um princípio estrutural do DFI – não implicando este princípio, conforme foi referido, uma inexistência de limitações à soberania estadual ou de cedências mútuas entre os Estados, uma vez que destas vive, em grande medida, o DFI.

A flexibilização do conceito de soberania externa, assim como o enfraquecimento dos lindes entre o interno e o externo em prol de atos de cooperação entre os diversos Estados

[297] Cf. ROCHA, op. cit., 2015, p. 65.
[298] PEREIRA, 2010, p. 59-60.

e jurisdições vão, aliás, ao encontro do modelo de Estado Constitucional Cooperativo idealizado por Peter Habërle e que é caracterizado por sua abertura para o Direito Internacional e por sua vocação constitucional de assistência à realização das tarefas da comunidade dos Estados. De acordo com Häberle, o Estado Constitucional Cooperativo é aquele que, estando premido pelos fluxos transfronteiriços, dispõe-se a agir com vista à cooperação internacional.[299]

Parece-nos indubitável que a regra inserida no Art. 4º, IX, da Constituição Federal brasileira traz a lume a adoção, pela República Federativa do Brasil, do modelo de Estado Constitucional Cooperativo, existindo uma vocação de cooperação mútua voltada não apenas ao dever de coexistência pacífica, mas à prática de atos recíprocos que antes apenas eram desempenhados isoladamente pelos Estados.

Por fim, deve-se observar que os atos cooperativos voltados à recuperação de tributos devem ser orientados pelas regras: i) da equivalência, pela qual o Estado não está obrigado a cooperar quando isso significar a violação de regras de seu próprio ordenamento jurídico; ii) da reciprocidade, mediante a qual um Estado apenas pode esperar assistência de outro quando este também estiver disposto a prestá-la; iii) da subsidiariedade, em que a assistência deve ser buscada após o esgotamento das possibilidades pelo Estado Requerente, de acordo com sua própria legislação; iv) da especialidade, segundo a qual a informação apenas pode ser utilizada para a exata finalidade para a qual foi requerida; e v) da confidencialidade, que determina que os países devem garantir o sigilo das informações trocadas, em respeito aos direitos individuais dos contribuintes.[300] Tais regras constituem, em verdade, autênticas limitações ao dever de prestar assistência, e serão analisadas, mais pormenorizadamente, no capítulo 3, concernente às disposições contidas na Convenção CoE / OCDE.

2.4.3 Convenções Internacionais

Tem-se considerado que, dentro das fontes internacionais, as convenções assinadas e devidamente ratificadas possuem prevalência sobre outras fontes de direito internacional. Isso se deve ao fato de que as disposições constantes das convenções possuem força vinculante

[299] Cf. HÄBERLE, 2003, p. 75-77.
[300] Cf. ROCHA. op. cit., 2015, p. 66 - 67.

sobre as partes signatárias, devendo ser observados, em seu cumprimento, os princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*.[301]

Há muito tempo são celebradas convenções que, embora versem precipuamente sobre outra matéria, acabam por contemplar, ainda que tangencialmente, disposições tributárias: é o caso dos acordos de livre comércio, dos que regulam os portos marítimos, os aeroportos, a viação rodoviária, o serviço postal, a proteção de investimentos ou, ainda, das convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares ou ao regime fiscal das organizações internacionais e seus empregados.[302]

Além de referidos tratados, nos quais disposições tributárias apareciam apenas de forma secundária, foram sendo criados, ao longo do tempo, tratados de teor eminentemente tributário, com o escopo de evitar a bitributação e a evasão fiscal, além de procurar disciplinar a cooperação administrativa em matéria fiscal.[303]

Foi somente após a Primeira Guerra Mundial que os países se mobilizaram, por meio da Liga das Nações, no sentido de elaborar convenções tendentes a eliminar a bitributação entre países europeus. A primeira Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária foi assinada pela Alemanha e Tchecoslováquia, no dia 31 de dezembro de 1921. A partir de tal Convenção, diversos outros acordos bilaterais, como o celebrado pela Alemanha e Itália, em 1925, que serviu de modelo a uma série de vinte outros tratados até o início da Segunda Guerra Mundial.[304]

Em 1927, o Comitê Financeiro da Liga das Nações publicou quatro propostas, duas sobre dupla tributação e duas sobre assistência mútua, que foram aprovadas por uma reunião de especialistas do governo em 1928 (*Draft Model*). Tal modelo de tratado foi remodelado no

---

[301] Cf. QURESHI; KUMAR, op. cit., 2019, p. 154.
[302] Cf. XAVIER, op. cit., p. 67.
[303] Além dos tratados em matéria tributária firmados bilateralmente, pode-se citar os seguintes tratados multilaterais: i) Convenção celebrada em 06 de abril de 1922 entre os países da antiga monarquia austro-húngara (Áustria, Hungria, Itália, Polônia, Romênia e Iugoslávia); ii) Convenção de Brazaville, de 15 de outubro de 1957 (Chade, Gabão, República do Congo e República Centro-Africana); iii) Convenção Geral de Cooperação Fiscal entre os Estados-Membros da Organização Comum Africana, Malgache e das Maurícias (Fort Lamy), de 29 de janeiro de 1971, extinta em 1985; iv) Convenção do Grupo Andino, de 16 de novembro de 1971 (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru, Venezuela); (v) Convenção entre os Estados do Conselho da União Econômica Árabe, Cairo, 3 de dezembro de 1973 (Jordânia, Sudão, Síria, Iraque, Koweit, Egito e Iêmen); vi) Convenção da Comunidade Econômica dos Países do Oeste da África (ECOWAS, Benin, Gâmbia, Gana, Guiné, Guiné-Bissau, Costa do Marfim, Libéria, Mali, Mauritânia, Níger, Nigéria, Senegal, Serra Leoa, Togo e Burkina Fasso); vii) Convenção de Miskolade, 27 de maio de 1977 (Hungria, República Democrática Alemã, Mongólia, Romênia, Tchecoslováquia, União Soviética, Polônia), viii) Convenção de Ulan Bator, de 19 de maio de 1978 (Hungria, República Democrática Alemã, Mongólia, Romênia, Tchecoslováquia, União Soviética, Polônia) e ix) Convenção Nórdica celebrada em 1984 e revista em 1987 e 1989 (Finlândia, Dinamarca, Noruega, Suécia e Islândia). Cf. XAVIER, Ibid, p. 68.
[304] Ibid., op. cit., p. 68.

Modelo de Convenção Bilateral elaborado no México, em 1943, e posteriormente adotado pelo Modelo de Londres, em 1946.

Com o término da Segunda Guerra Mundial, intensificou-se a produção de tratados relacionados à matéria tributária, havendo sido celebradas inúmeras convenções também pelos países de origem anglo-saxã no âmbito da *Commonwealth*, devido à internacionalização progressiva da economia norte-americana. O aumento do fluxo de negócios entre países de diversos continentes e a política de liberalização do comércio levaram à criação do Comitê Fiscal da OCDE, sucedido pelo Comitê de Assuntos Fiscais, que se encarregou da elaboração de *Drafts Conventions* que deram origem às *Model Conventions*, em 1977 e em 1966.

Assim, a par dos tratados bilaterais e multilaterais prevendo a cooperação em matéria tributária, foram elaborados, pela OCDE, dois Modelos de Convenções Destinados a Evitar a Bitributação. A primeira Convenção, elaborada em 1963 e revista em 1977, 1992, 1995, 1997, 2000, 2005, 2008, 2010 e 2014, é a *Model Convention on Income and Tax*, ou Convenção Modelo sobre o Rendimento e o Capital. A segunda delas foi elaborada em 1966 e revista em 1982, consistindo no Modelo de Convenção de Dupla Tributação em Matéria de Sucessões e Doações. Note-se que as disposições insertas nos Modelos de Convenção, não têm caráter mandatório, revestindo-se da natureza jurídica de mera recomendação.[305]

A Convenção Modelo da OCDE relativa a impostos sobre a renda e o capital se reveste de especial importância, já que diversos dos tratados bilaterais e multilaterais em matéria tributária seguem o mesmo padrão dos dispositivos nela inseridos, como será visto a seguir.

2.5 Assistência Mútua Administrativa na Cobrança de Tributos no Modelo de Tratado da OCDE (Art. 27 da Convenção Modelo da OCDE Relativa a Impostos sobre a Renda e o Capital)

2.5.1 Modelo de Convenção da OCDE

2.5.1.1 Breve histórico

O Modelo de Convenção da OCDE Relativo a Impostos sobre a Renda e o Capital é considerado um dos tratados de maior relevância na seara tributária, servindo de paradigma para a realização de diversos outros tratados na matéria. Ele é resultado dos trabalhos

[305] Cf. XAVIER, op. cit., p. 68.

desenvolvidos pelo Comitê Fiscal de Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), órgão predecessor da OCDE, encarregado de elaborar projeto de tratado contra a dupla tributação sobre a renda e o patrimônio. Com base no trabalho iniciado em 1921 pela Liga das Nações - que resultou na elaboração do primeiro modelo de convenção bilateral, em 1928, e, posteriormente, dos Modelos de Convenções do México (1943) e de Londres (1946) -, o Comitê Fiscal da OECE adotou sua primeira Recomendação concernente à dupla tributação em 25 de fevereiro de 1955. Naquela época, 70 convenções bilaterais foram assinadas entre países que agora são membros da OCDE. Nenhum dos referidos modelos de convenção, no entanto, havia sido integralmente aceito, haja vista a existência de diversas incongruências e lacunas em questões consideradas essenciais.

O período pós-segunda guerra mundial foi caracterizado pela crescente interdependência econômica entre os países membros da OECE, o que tornou imperativa a adoção de medidas para prevenir a dupla tributação internacional. Reconheceu-se a necessidade de se estender a rede de convenções bilaterais tributárias a todos os membros da OECE (substituída pela OCDE em 1961), assim como de se proceder à harmonização de tais convenções com princípios uniformes, definições, regras e métodos de interpretação comuns.

Diante de tal necessidade, o Comitê Fiscal estabeleceu, em 1956, uma *Draft Convention* que poderia, efetivamente, resolver os problemas de dupla tributação existentes entre países membros da OECE. De 1958 a 1961, o Comitê Fiscal preparou 4 relatórios até apresentar, em 1963, seu Projeto de Convenção intitulado *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*[306] (*Draft Convention*), com os respectivos comentários, ambos revistos em 1977 e que foram objeto de "recomendação" pelo Conselho (*Model Convention*); o que significa, em outras palavras, que foi feita recomendação aos governos dos Estados-membros para que observassem os dispositivos da *Draft Convention* quando concluíssem ou revisassem suas convenções bilaterais.

O Comitê Fiscal da OCDE resolveu que a *Draft Convention* deveria ser revisada, a fim de se adaptar à experiência obtida pelos países membros nas negociações e aplicação prática das convenções bilaterais, bem como às trocas de experiências entre os sistemas tributários de países membros, ao aumento das relações fiscais internacionais, ao desenvolvimento de novos setores da atividade negocial e à emergência das novas organizações complexas. Por tais razões, foi empreendida a revisão da *Draft Convention* de 1963 e de seus seus comentários, resultando na publicação, em 1977, de um novo modelo de Convenção e respectivos

[306] OECD, 2019. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en.

comentários.[307] Os fatores que levaram à revisão da *Draft Convention* de 1963 perduraram no tempo, e a pressão para atualizar e adaptar o Modelo de Convenção às condições econômicas aumentaram paulatinamente. Ao mesmo tempo em que surgiam novas tecnologias, houve mudanças fundamentais no modo como as operações *cross-border* eram empreendidas. Métodos de elisão e evasão fiscais se tornaram mais sofisticados, à medida em que a globalização e liberalização das economias da OCDE também aceleravam rapidamente na década de 1980. A soma desses fatores levou o Comitê Fiscal da OCDE a continuar trabalhando sobre o Modelo de Convenção de 1977, resultando em relatórios que recomendaram emendas ao Modelo de Convenção e respectivos comentários.

Ao reconhecer que a revisão do Modelo de Convenção consistia num *ongoing process*, o Comitê de Assuntos Fiscais previu atualizações periódicas e emendas, sem expectativas de que fosse realizada uma revisão completa. Decidiu-se, assim, publicar uma atualização do Modelo de Convenção que poderia levar em conta o trabalho feito desde 1977, integrando muitas das recomendações feitas com base nos relatórios acima mencionados. Além disso, já que a influência do Modelo de Convenção exerceu influência também para países não-membros da OCDE, o Comitê decidiu que o processo de revisão seria aberto a todos – membros e não-membros -, assim como organizações internacionais e a outras partes eventualmente interessadas.

O trabalho que vinha sendo desenvolvido pelo Comitê Fiscal ensejou a publicação de um novo Modelo de Convenção e respectivos comentários em 1992 (*Model Tax Convention*), o qual está sempre sendo revisto, a fim de evoluir acompanhar as contingências e demandas da sociedade (*ongoing revision process*).[308] Ao contrário da *Draft Convention* de 1963 e do modelo de convenção de 1977, o modelo revisado não era a culminância de uma revisão integral e compreensiva, mas apenas o primeiro passo para um contínuo ou *ongoing process* de revisão, com a intenção de produzir atualizações periódicas e, assim, assegurar que o Modelo de Convenção continue, ao longo do tempo, a refletir com acuidade as opiniões e pontos de vistas de seus países membros.

Desde a publicação da primeira versão em 1992, foram realizadas dez alterações: em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 e 2014. A versão atualizada, adotada em 2017, incluiu um grande número de mudanças resultante do OCDE / G20 BEPS e, em particular, do relatório final das ações nº 2, 6, 7 e 14 produzidas como parte daquele projeto.

---

[307] OECD, 2019. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en
[308] Cf. XAVIER, op. cit., p. 71.

2.5.1.2 Título, Preâmbulo e Comentários

É inegável que desde a *Draft Convention* de 1963, o Modelo de Convenção da OCDE tem exercido influência sobre a negociação, aplicação e interpretação das Convenções Fiscais. Tal influxo pôde ser constatado, *v.g.*, em razão do aumento paulatino do número de tratados bilaterais de bitributação celebrados pelos países membros desde 1957, cujos processos de conclusão e revisão procuraram se conformar aos dispositivos do Modelo de Convenção da OCDE. O impacto desse documento não se limitou ao âmbito dos países membros da OCDE, tendo sido usado como referência em negociações realizadas entre países membros e não-membros e mesmo em tratados bilaterais entre países não-membros, bem como no trabalho de organizações internacionais. Há que se notar, ainda, que o reconhecimento mundial desse documento e a incorporação de seus dispositivos à maioria dos tratados bilaterais, ajudou a tornar os Comentários ao Modelo de Convenção um importante vetor de interpretação, facilitando a aplicação uniforme das normas.

Desde a *Draft Convention* de 1963, houve algumas mudanças no título do Modelo de Convenção, que inicialmente incluía uma referência à eliminação da dupla tributação. Em 1992, reconhecendo que o Modelo de Convenção não trata, exclusivamente, do combate à dupla tributação, decidiu-se usar um título mais curto, excluindo-se mencionada referência. Em decorrência do trabalho realizado no bojo do Projeto de Erosão e Mudança de Lucro da OCDE / G20, 2014, a Comissão decidiu, em 2014, alterar o título da Convenção e incluir um preâmbulo. As alterações feitas reconhecem, expressamente, que os propósitos da Convenção não se limitam à eliminação da dupla tributação e que os Estados Contratantes não pretendem que as disposições do Modelo de Convenção criem oportunidades para a não tributação ou para a redução da tributação por meio de elisão e evasão fiscal. Assim, em razão da particular preocupação com a erosão da base tributável e transferência artificial de lucros decorrentes de arranjos comerciais, foi referido de forma expressa, no preâmbulo,[309] que os Estados, desejando desenvolver suas relações econômicas e estreitar sua cooperação em matéria tributária, pretendem concluir uma Convenção para a eliminação da dupla tributação "*without*

[309] Convém registrar que o título e o preâmbulo fazem parte *do contexto* da Convenção e constituem uma declaração geral do objeto e propósito da convenção, devendo desempenhar um papel importante na própria interpretação da Convenção. De acordo com a regra geral de interpretação do tratado contida no Artigo 31 (1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, "Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade".

creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance".[310]

Embora o Modelo de Convenção busque especificar, na medida do possível, para cada situação uma única regra, em certos pontos ela é mais flexível, com o propósito de facilitar sua implementação pelos países membros. Para cada dispositivo do Modelo de Convenção, existe um Comentário que pretende ilustrar ou interpretar suas disposições. Como os Comentários foram elaborados e acordados por especialistas nomeados para o Comitê de Assuntos Fiscais pelos Governos dos países membros, eles são de especial importância no desenvolvimento do Direito Internacional Tributário. Embora os Comentários não sejam projetados para serem anexados de qualquer modo nas convenções assinadas pelos países membros, que, ao contrário do Modelo, são instrumentos internacionais legalmente vinculantes, podem, no entanto, ser de grande ajuda na aplicação e interpretação das convenções e, em particular, na solução de quaisquer controvérsias. Os Comentários são úteis tanto para decidir questões rotineiras, quanto para resolver questões de maior complexidade envolvendo as políticas e propósitos dos vários dispositivos, sendo que suas orientações possuem grande peso para as autoridades fiscais.

Não apenas as autoridades fiscais, mas também contribuintes e tribunais têm feito amplo uso dos Comentários; os contribuintes no planejamento de suas transações comerciais e investimentos, e os tribunais para fundamentarem suas decisões, o que demonstra que eles são considerados uma importante referência interpretativa.

2.5.1.3 Recomendação da Celebração de uma Convenção Multilateral em Matéria Tributária

Quando da preparação do Projeto de Convenção (*Draft Convention*) de 1963 e do Modelo de Convenção de 1977, o Comitê de Assuntos Fiscais ponderou se a elaboração de uma Convenção Tributária Multilateral seria viável, havendo chegado à conclusão de que enfrentaria grandes dificuldades na consecução de tal feito. Reconheceu-se, entretanto, que seria viável que um grupo de países membros estudasse a possibilidade de concluir uma Convenção entre si com base no Modelo de Convenção, efetivando algumas adaptações com o intento de atender aos seus propósitos particulares.[311] Nesse contexto, a Convenção Nórdica para Evitar a Dupla Tributação dos Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em 1983

[310] OECD, 2019. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en.

[311] OECD, 2019. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en

pela Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia e substituída em 1987, 1989 e 1996 - constitui um exemplo prático de Convenção Multilateral elaborada por grupo de Estados-Membros que segue disposições muito próximas às do Modelo de Convenção da OCDE.

Outros exemplos de convenções multilaterais em matéria tributária efetivadas por países membros da OCDE que têm sua inspiração no Modelo de Convenção, são a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, elaborada no âmbito do Conselho da Europa, com base num primeiro projeto preparado pelo Comitê de Assuntos Fiscais e que entrou em vigor em 1º de abril de 1995, bem como a Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas ao Tratado Tributário para Prevenção da BEPS *(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS)*, que foi elaborada para facilitar a implementação das medidas relacionadas ao tratado resultantes da iniciativa BEPS e aberto para assinatura em 31 de dezembro de 2016.

2.5.1.4 Disposições Especiais: Artigos 26 e 27 do Modelo de Convenção da OCDE

Nos Artigos 24 a 30 estão inseridas as disposições especiais do Modelo de Convenção, dentre as quais destacamos o Art. 26, relativo ao intercâmbio de informações entre as autoridades fiscais dos Estados Contratantes, bem como o Art. 27, concernente à assistência mútua dos Estados Contratantes na cobrança de impostos. Embora o ponto nevrálgico de nosso estudo seja o Art. 27, não podemos deixar de notar a complementariedade existente entre esse dispositivo e o Art. 26 do Modelo de Convenção, já que a emenda realizada em 15 de julho de 2014 pretendeu deixar claro que a troca de informações prevista no Art. 27 (Assistência Mútua na Cobrança de Tributos) deveria ser regida pelo disposto no Art. 26: "*the matter of administrative assistance for the purpose of tax collection is dealt with in Article 27, but exchanges of information for the purpose of tax collection are governed by Article 26*".[312]

Assim, como as disposições contidas no Art. 26 se aplicam à troca de informações realizada em propósito da assistência na recuperação de tributos, entendemos não ser adequado abordar a assistência na recuperação de tributos (Art. 27) sem adentrar, ainda que de forma perfunctória, no estudo das linhas gerais do Art. 26, que prevê a troca de informações.

O Art. 26 foi inserido no Modelo de Convenção em abril de 1977, em decorrência da crescente internacionalização das relações econômicas havida na década de 1970. Na revisão de 2005 foram incorporadas alterações ao mencionado dispositivo, a fim de estabelecer que a

[312] OECD, 2019. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en

troca de informações deveria se dar da forma mais ampla possível, bem como que os dados fornecidos podem incluir informações sobre não residentes e dizer respeito à administração ou à execução de impostos não referidos no Art. 2º.

Em 2002 foi empreendida uma revisão abrangente do Artigo 26, a fim de assegurar que ele refletisse as práticas contemporâneas dos países. Muitas das mudanças feitas tiveram antes o condão de remover dúvidas quanto à sua interpretação adequada do que lhe imprimir modificações substanciais, podendo-se citar, a título de exemplo, a mudança de "necessário" para "previsivelmente relevante" (*foreseeably relevant*), dispondo que as partes trocarão as informações previsivelmente relevantes para garantir a correta aplicação das disposições da Convenção ou da legislação interna dos Estados Contratantes em matéria tributária. A norma de "relevância previsível" se destina a permitir o intercâmbio de informações em matéria tributária o mais amplamente possível e, ao mesmo tempo, a esclarecer que os Estados Contratantes não são livres para participar das denominadas "expedições de pesca" (*fishing expeditions*), solicitando informações cuja relevância seja improvável. Entende-se como *fishing expeditions* os "pedidos especulativos para a descoberta de informações de interesse e coleta aleatória de partes de evidência que não têm nexo aparente com um inquérito ou investigação aberta".[313] No contexto da troca de informações mediante pedido, a norma exige que, no momento em que um pedido é feito, haja uma possibilidade razoável de que as informações solicitadas sejam relevantes; por outro lado, um pedido não pode ser recusado nos casos em que uma avaliação definitiva da pertinência das informações para uma investigação em andamento só tenha condições de ser feita após o recebimento das informações. As autoridades competentes devem se consultar reciprocamente acerca das situações em que o conteúdo do pedido, as circunstâncias que levaram ao pedido ou a relevância previsível da informação solicitada não estiverem claras para o Estado Requerido. Entretanto, uma vez que o Estado Requerente tenha fornecido uma explicação sobre a relevância previsível da informação solicitada, o Estado Requerido não poderá recusar uma solicitação ou recusar informações solicitadas simplesmente porque acredita que a informação não tem relevância para a investigação.

O Estado Requerido não está, no entanto, obrigado a fornecer informação em resposta a pedidos que sejam "expedições de pesca",[314] isto é, pedidos especulativos que não têm

---

[313] OBERSON, 2013, apud ROCHA, op. cit., 2015, p. 91.

[314] Um pedido de informação não constitui uma expedição de pesca pelo simples fato de não fornecer o nome ou endereço do contribuinte sob exame ou investigação. O mesmo acontece quando os nomes são escritos de forma diferente ou as informações sobre nomes e endereços são apresentadas usando um formato diferente. No entanto, nos casos em que o Estado Requerente não forneça o nome ou endereço do sujeito passivo sob

qualquer nexo com uma investigação em curso. Quando o pedido se referir a um grupo de contribuintes não identificados individualmente, haverá mais probabilidade de que se trate de uma expedição de pesca, razão pela qual, nesses casos, é desejável que o Estado solicitante forneça uma descrição detalhada do grupo e os fatos e circunstâncias específicos que levaram à solicitação.

Já a inclusão do Art. 27 foi motivada pelo aumento da preocupação global em relação às perdas de arrecadação fiscal decorrentes da existência de paraísos fiscais, conforme já havia sido externado no Relatório *Harmful Tax Competition*, de 1998.[315] Referido dispositivo substituiu um Artigo 27 anterior, que dispunha acerca dos Membros das Missões Diplomáticas e Postos Consulares (renumerado como Art. 28). O novo Artigo 27 (Assistência na recuperação de Impostos) foi acrescentado pelo relatório "Atualização de 2002 do Modelo de Convenção Tributária", adotado pelo Conselho da OCDE em 28 de janeiro de 2003.

No Art. 27 estão previstas as regras segundo as quais os Estados podem prestar assistência mútua na cobrança de tributos, consistindo em um dispositivo opcional, que pode ser incluído em acordos bilaterais quando os países contratantes avaliarem que reúnem as condições para auxiliar na cobrança de impostos exigidos por outro país. Os fatores que devem ser considerados incluem a importância do investimento transfronteiriço, a reciprocidade, a capacidade dos respectivos países para que as administrações prestem tal tipo de assistência e a semelhança e compatibilidade das normas jurídicas relativas à defesa dos direitos legais dos contribuintes e, mais especificamente, dos direitos humanos. Os regulamentos internos de alguns países podem não permitir ou justificar tipo de assistência. A assistência na recuperação de impostos é frequentemente fornecida por tratados multilaterais; portanto, se dois países já concluíram uma Convenção Multilateral para Assistência na recuperação de Tributos, eles acharão inútil ou redundante acrescentar o art. 27 da Convenção-Modelo da OCDE.

Ressalte-se que a previsão do art. 27 da Convenção Modelo da OCDE, inserida apenas em 2003, possui forte inspiração na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em

---

investigação, devem ser incluídas outras informações que sejam suficientes para a correta identificação do contribuinte.

[315] O mencionado Relatório recomenda que "*countries be encouraged to review the current rules applying to the enforcement of tax claims of other countries and that the Committee on Fiscal Affairs pursue its work in this area with a view to drafting provisions that could be included in tax conventions for that purpose*". Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998, p. 69.

Matéria Tributária de iniciativa do CoE / OCDE,[316] aprovada em 1987 e cujo início de vigência se deu em 1º de abril de 1995. Eis a transcrição literal do dispositivo em comento:

> Article 27
> 1 ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES
> 1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.
> 2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.
> 3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.
> 4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first- mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.
> 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.
> 6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.
> 7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be
> a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or
> b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection.
> the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

[316] Cumpre registrar que a assistência para a recuperação de créditos tributários também está prevista na Convenção para evitar a Dupla Tributação norte-americana, integrada ao dispositivo que prevê sobre a troca de informações. No âmbito da União Europeia, a assistência à recuperação fiscal é regida pela Diretiva 2010/24/EC, datada de 16 de março de 2010.

> 8. In no case shall the provisions of this Article 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 carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public);
> c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
> d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

O objetivo do art. 27 é o de estabelecer, mediante a cooperação mútua dos Estados, um sistema eficiente de cobrança de tributos no âmbito internacional. Conforme alerta Xavier Oberson, a crescente mobilidade dos contribuintes e a necessidade de combater a elisão e a evasão fiscal internacional demanda que os diversos Estados também disponham de instrumentos que possibilitem a assistência na recuperação de tributos.

De acordo com o Manual de Assistência na recuperação de Tributos da OCDE:[317]

> Globalization not only makes it harder for tax authorities to accurately determine the correct tax liabilities of their taxpayers: it also makes the collection of tax more difficult. Taxpayers may have assets throughout the world but tax authorities generally cannot go beyond their borders to take action to collect taxes.

Viktoria Wöhrer ressalta que o art. 27 do Modelo de Convenção impede que a troca de informações sob a Convenção Multilateral CoE / OCDE venha a ser limitada pela previsão de troca de informações em outro tratado já existente ou que venha a existir como, por exemplo, um tratado bilateral ou *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA). Assim, caso outro tratado reproduza dispositivo similar ao do art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, a troca de informações deve antes se basear no instrumento que possui o escopo mais abrangente, em detrimento de um instrumento em que a troca de informações seja mais restritiva, como é o caso de um TIEA.[318]

Note-se que a legislação doméstica de alguns países pode impedir a assistência na recuperação de tributos ou, ainda, impor limitações decorrentes de considerações de natureza administrativa: "*Also, in some cases, administrative considerations may not justify providing assistance in the collection of taxes to another State or may similarly limit it*".[319] Portanto, durante as negociações, cada Estado Contratante terá de decidir se a assistência na recuperação de tributos: i) proporcionará benefícios equilibrados e recíprocos a ambos; ii) se

---

[317] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2007. Disponível em https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf.
[318] Cf. WÖHRER, op.cit., 2018, p. 56-57.
[319] OECD, 2019. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en.

cada administração terá efetivas condições de fornecer tal assistência; iii) se os fluxos de comércio e investimento entre os dois Estados são suficientes para justificar esta forma de assistência; iv) se por razões constitucionais ou outras, os impostos a que se aplica o artigo devem ser limitados. Apenas após verificado o conjunto de tais fatores é que os Estados estarão aptos a concluir se concordam, ou não, em incluir o dispositivo em comento em suas convenções.[320]

O Art. 27 prevê ampla assistência à cobrança de tributos, mas alguns Estados podem preferir fornecer um tipo mais limitado de assistência na recuperação, caso em que terão liberdade para adotar, bilateralmente, um artigo alternativo restringindo o alcance do referido dispositivo. As Autoridades Competentes dos Estados Contratantes também poderão decidir pormenores acerca da aplicação prática das disposições do artigo. O parágrafo 2º explicita que o termo *revenue claim*, para fins do Art. 27, aplica-se a qualquer quantia devida a título de impostos aos Estados Contratantes ou de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, mas apenas na medida em que tal imposição não seja contrária à Convenção ou a outro instrumento em vigor, e a cobrança do valor devido deve incluir os juros e as penalidades administrativas.

A Convenção Modelo da OCDE tem servido de base para o estabelecimento de diversas outras Convenções na seara tributária, não tendo sido diferente com relação ao mencionado dispositivo relativo à assistência mútua na cobrança de tributos – o qual foi reproduzido, quase que em sua inteireza, pelo art. 27 da Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação.[321]

A assistência na recuperação de impostos pode ser abrangente e cobrir impostos de qualquer espécie devidos por residentes ou não residentes, como é o caso do Artigo 27 da Convenção Modelo da OCDE, ou mais limitada e cobrir apenas os impostos devidos pelos residentes e cobertos por um acordo bilateral.

2.6 Assistência na Recuperação de Tributos no Âmbito da União Europeia

No âmbito da União Europeia, o art. 27 do Modelo de Convenção da OCDE assume maior relevância no que diz respeito ao relacionamento com países não integrantes do bloco. Isso porque a União Europeia dispõe de outros mecanismos mais eficazes voltados à

[320] Ibid,. op, cit.
[321] UNITED NATIONS. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

assistência na recuperação de tributos, tal como a Diretiva Relativa à Assistência Mútua em Matéria de Cobrança de Créditos Respeitantes a Impostos, Direitos e Outras medidas (Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março).[322]

A assistência mútua pode consistir na troca de informações necessárias à cobrança dos créditos constituídos no Estado requerente, na efetivação de notificação, ao devedor, de todos os documentos que dizem respeito aos créditos constituídos no Estado requerente, bem como na cobrança, pelo Estado requerido, dos créditos constituídos no Estado-Membro requerente, incluindo a adoção de medidas cautelares para garantir a sua cobrança.

Referida diretiva abarca os impostos de quaisquer espécies, diretos e indiretos, assim como as sanções, multas e taxas administrativas. A recente introdução do sistema Mini-One-Stop-Shop (MOSS),[323] também disponível para os sujeitos passivos não pertencentes à União Europeia, abre a possibilidade de problemas relevantes na cobrança do IVA, razão pela qual o art. 27, da Convenção-Modelo da OCDE poderia, futuramente, tornar-se ainda mais relevante.

2.6.1 Diretiva 2010/24/EU do Conselho, de 16 de março de 2010 (Directive Concerning Mutual Assistance for The Recovery of Claims - DRC)

Com a globalização e a mobilidade dos contribuintes, cresceu a pressão para a implementação de um sistema eficiente para a recuperação de créditos fiscais. Os Estados Membros da União Europeia passaram a sentir enorme dificuldade para cobrar tributos de seus devedores, que poderiam se mover com grande facilidade para fora de seus respectivos territórios, a fim de escapar dos procedimentos de cobrança.

Até pouco tempo atrás, a assistência na recuperação de impostos com base em tratados bilaterais era bastante limitada e o Modelo de Convenção da OCDE não trazia em seu bojo um dispositivo sobre assistência na recuperação de tributos, o qual somente foi inserido

---

[322] Dispõe o art. 10 da Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março: "Artigo 10º. Pedido de cobrança
1. A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida cobra os créditos que sejam objeto de um título executivo no Estado-Membro requerente.
2. Logo que tenha conhecimento de qualquer informação útil respeitante ao processo que deu origem ao pedido de cobrança, a autoridade requerente comunica-a à autoridade requerida".

[323] O Mini-One-Stop-Shop (MOSS), ou "Mini-balcão único de IVA" é um esquema opcional que permite que o IVA - normalmente devido em vários países da UE – seja cobrado em apenas um país da União Europeia. A prestadora de serviços não precisa proceder ao registro perante as autoridades fiscais de todos os países da UE para os quais vende. É possível fazer o registro da declaração de IVA, assim como o pagamento, em um único local. A prestadora de serviços deve aplicar as regras do esquema MOSS aos seus clientes em todos os países da UE. Os serviços cobertos pelo esquema MOSS incluem sites de hospedagem, fornecimento de software, acesso a bancos de dados, *download* de aplicativos ou músicas, jogos *on line* e ensino a distância. Informação disponível em https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_en.htm

em 2003. Já a antiga Diretiva da UE relativa à assistência mútua na cobrança de créditos de 1976[324] cobria apenas créditos tributários relativos a operações integrantes do sistema de financiamento de taxas agrícolas e alfandegárias, mas não o IVA ou impostos diretos.

Referida diretiva foi alterada em 1979, para incluir o IVA[325] e o consumo, assim como em 2001,[326] para incluir os tributos diretos. O mencionado instrumento, acompanhado das respectivas emendas, foi codificado por uma Diretiva de 2008 – medida esta que não foi, no entanto, suficiente para acompanhar a incrementada mobilidade do capital e dos contribuintes.[327]

Assim, em 16 de março de 2010, em vez de emendar as regras já existentes, foi acordada uma nova Diretiva sobre assistência mútua na cobrança de tributos. A DRC, que passou a ser aplicada em 1º de janeiro de 2012, estende o escopo da assistência mútua na cobrança de tributos relacionada a tributos ainda não cobertos pela antiga Diretiva e introduz novas ferramentas de assistência, a fim de tornar a recuperação mais eficiente.[328] Similarmente ao que ocorreu em relação à troca de informações em matéria fiscal, a Corte Europeia de Justiça tem favorecido o uso de instrumentos para a cobrança de tributos entre Estados Membros.

Xavier Oberson observa que a DRC parece ser o mais importante instrumento legal prevendo assistência mútua na cobrança de tributos no âmbito da União Europeia, sendo, em alguns aspectos, ainda mais eficiente que o art. 27 do Modelo de Convenção da OCDE e a Convenção Multilateral CoE / OCDE, simplesmente porque ela propicia um instrumento uniforme para reger a questão relativa à cobrança de tributos no Estado Requerido.[329] É verdade, porém, que em outros aspectos a Convenção Multilateral COE / OCDE é mais ampla que a Diretiva, por permitir a cobrança em relação a créditos mais antigos (constituídos há menos de 15 anos), enquanto o art. 18 deste último instrumento permite a execução de créditos tributários constituídos por outras jurisdições nos prazos de 05 e 10 anos.

Quanto ao seu escopo material, a Diretiva se aplica a cobranças relativas a todos os tributos e encargos de qualquer tipo aplicadas por um Estado Membro ou suas subdivisões territoriais e administrativas (incluindo autoridades locais), o que a torna um instrumento

---

[324] Council Directive 76/308/CEE, de 15 de março de 1976, p. 18.
[325] Council Directive 79/1071/CEE, de 06 de dezembro de 1979, p. 10.
[326] Council Directive 2001/44/CEE, de 15 de junho de 2001, p. 17.
[327] Cf. OBERSON, op. cit., 2019, p. 127.
[328] Nesse sentido, de se registrar que no dia 18 de novembro de 2011 foi expedida uma Regulação implementadora da aplicação da Diretiva de recuperação, incluindo, nos anexos, um instrumento de aplicação uniforme entre os países europeus.
[329] OBERSON, op. cit., p. 128.

muito abrangente. No entanto, estão excluídas do objeto da Diretiva as contribuições previdenciárias obrigatórias, dívidas de natureza contratual ou penas impostas com base em uma ação criminal.

A definição de pessoas cobertas pela DRC corresponde àquele prevista na *Directive on Administrative Cooperation* (DAC),[330] significando que os Estados Membros podem se valer da assistência para cobrar quaisquer pessoas e não apenas contribuintes.[331]

As formas de assistência previstas são as seguintes: troca de informações, notificação, recuperação de créditos fiscais e medidas cautelares. No que diz respeito à troca de informações, é adotado o padrão da "relevância previsível" previsto no art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE.[332]

As limitações ao pedido de assistência na recuperação de tributos estão previstas no art. 5º e dizem respeito, basicamente a: i) situações em que o Estado Requerido não estaria apto a ser provido das informações que ajudassem em cobrança similar – aplicando-se o princípio da reciprocidade; ii) situações que envolvem a divulgação de segredo comercial, industrial ou profissional; iii) informações que possam ser prejudiciais à segurança ou podem ser contrárias à política pública do Estado Membro Requerido, na mesma linha do disposto no art. 21 da Convenção COE / OCDE. Deve-se fazer referência, ainda, ao fato de que o Estado Requerido não estará obrigado a prover assistência na recuperação de tributos (incluindo medidas cautelares) se a recuperação do crédito tiver o condão de, devido à situação do devedor, criar sérias dificuldades econômicas ou sociais ao Estado Requerido – desde que a lei em referido Estado permita tal exceção para a cobrança de créditos nacionais (Art. 18, parágrafo 1º).

Por outro lado, o Estado Requerido não está obrigado a fornecer assistência se o pedido se referir a créditos constituídos há mais de cinco anos (Art. 18, parágrafo 2º), ou se o total da cobrança for inferior a 1.500 euros (Art. 18, parágrafo 3º).

O Estado Requerente também sofrerá limitações, não podendo formular um pedido de assistência se: i) a cobrança ou instrumento permitindo a aplicação for contestada no

---

[330] Em muitos aspectos, a DRC está alinhada com a nova DAC, notadamente no que diz respeito a organizações, definições, limitações e regras de sigilo.

[331] No entanto, no caso de trocas espontâneas de informações, o escopo é limitado a informações concernentes a residentes de um Estado Membro (Art. 6º).

[332] Saliente-se, ainda, a existência de disposição para o intercâmbio de informações no âmbito da União Europeia prevista na Diretiva CE 77/779 relativa à assistência mútua pelas autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio da tributação direta e tributação de prêmios de seguro, de 19 de dezembro de 1977. A diretiva diz respeito ao rendimento, capital e avaliação de impostos indiretos. Em termos gerais, disposições semelhantes também podem ser encontradas na Convenção de 1972 entre os países nórdicos sobre assistência administrativa em questões tributárias.

próprio Estado Requerente, exceto se a lei de ambos os Estados permitir a ação e o Estado Requerente cobrir quaisquer potenciais danos ou reembolsos se a contestação for subsequentemente favorável ao devedor (Art. 11, parágrafo 1º, c/c Art. 14, parágrafo 4º, 3º subparágrafo); ii) não tiver exaurido todas as possibilidades de cobrança dentro de sua própria jurisdição, ao menos que seja óbvio que não haja ativos disponíveis no Estado Requerente ou onde o recurso a tais procedimentos poderiam criar dificuldade desproporcional (Art. 11, parágrafo 2º).

Qualquer informação recebida por um Estado Membro deve ser mantida em segredo da mesma forma que uma informação recebida sob a legislação doméstica, significando que as informações são protegidas à luz das respectivas legislações nacionais (Art. 23).[333]

Finalmente, de forma similar ao que ocorre na DAC, a DRC confirma que outras regras internacionais sobre a recuperação de tributos não são afetadas por suas disposições, o que implica dizer que os Estados Membros possuem a discricionariedade para aplicar o instrumento mais abrangente na matéria de assistência para a recuperação de tributos; lembrando-se que a regra prevista no art. 27 do Modelo de Convenção da OCDE está presente em muitos tratados bilaterais de bitributação.[334]

3 CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL (CONVENÇÃO CoE / OCDE)

3.1 Introdução

As regras fundamentais da troca de informações e assistência na cobrança de tributos são encontradas tanto nos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU (Arts. 26 e 27) – que detêm caráter de mera recomendação - quanto na Convenção CoE / OCDE. O grande diferencial da Convenção CoE / OCDE em relação aos demais tratados que preveem cooperação administrativa em matéria fiscal é a diversidade das formas de assistência em um único instrumento multilateral, que compreende a troca de informações, notificação de documentos e assistência na recuperação de tributos.

---

[333] Regra correspondente ao Art. 16 da DAC.
[334] OBERSON, op. cit., p. 134.

Da mesma forma, antes mesmo da abertura da Convenção CoE / OCDE para assinatura por países não membros em 2010, já existia um certo grau de cooperação entre os países, a exemplo das trocas de informações realizadas por meio de instrumentos bilaterais ou multilaterais, ou da assistência na cobrança de tributos realizada por alguns grupos de países.

No entanto, os acontecimentos mais recentes sublinhados no Capítulo 1, bem como as perdas de arrecadação fiscal e altos graus de endividamento dos Estados geraram a demanda pelo estabelecimento de um novo instrumento que abrangesse o maior leque de formas de assistência possível e o maior número de tributos e que, além disso, fosse multilateral, possibilitando uma cooperação internacional mais eficaz e uniforme entre grande número de Estados. A resposta a tal demanda foi a emenda efetivada em 2010 ao texto da Convenção CoE / OCDE, possibilitando que suas amplas formas de assistência fossem utilizadas pelo maior número possível de países, em um nível multilateral.

A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária que teve clara inspiração na Convenção Nórdica de 09 de novembro de 1972, foi elaborada, em 1979, numa iniciativa do Conselho da Europa (CoE) e da OCDE. Foi aprovada em 1987 e aberta para assinatura pelos Estados membros das duas organizações em 25 de janeiro de 1988, havendo entrado em vigor em 1º de abril de 1995, após ter sido ratificada por apenas cinco países[335]. No início, a Convenção da CoE / OCDE não conseguiu ser amplamente implementada, já que alguns países considerados importantes deixaram de assiná-la ou ratificá-la,[336] a exemplo da Grã-Bretanha, que assinou em 2007, Alemanha, em 2008, e Espanha, em 2009.[337] A expectativa da OCDE é de que o número de signatários, que hoje conta com 130 países e jurisdições,[338] aumente, tornando a Convenção um instrumento verdadeiramente global para a cooperação internacional em matéria tributária.[339]

Em 2010 foi efetivada a sublinhada emenda,[340] como resposta ao apelo do G20 para alinhá-la com a norma internacional sobre o intercâmbio de informações e permitir o seu

---

[335] Finlândia, Dinamarca, Suécia, Noruega e Estados Unidos.
[336] Cf. STEWART, 2012, p. 152-179
[337] Informação disponível em: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.
[338] Atualizado até 13 de outubro de 2019. Informação disponível em https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.
[339] Cf. OECD, 2007. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf.
[340] O Preâmbulo do texto do Protocolo de 2010 é muito elucidativo ao expor a necessidade de se estabelecer um instrumento multilateral com o propósito de estender o desejado ambiente de transparência fiscal internacional e cooperação em matéria fiscal ao maior número possível de países: "Preâmbulo
Os Estados-Membros do Conselho da Europa e os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), signatários do presente Protocolo,
Considerando que a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, feita em Estrasburgo, em 25 de Janeiro de 1988 (a seguir designada por "a Convenção"), foi celebrada antes que a norma relativa à troca de informações fiscais fosse internacionalmente acolhida;

acesso a todos os países, garantindo, assim, que os países em desenvolvimento também pudessem se beneficiar do movimento em prol da transparência fiscal. Desde então, a Convenção tem sido considerada o instrumento multilateral mais abrangente e eficaz para a rápida implementação do novo padrão para a troca automática de informações financeiras em questões fiscais desenvolvido pelos países da OCDE e do G20, bem como para efetivar a troca automática de relatórios de operações de grupos multinacionais, sob a égide do projeto de combate à Erosão da Base tributável e à Transferência de Lucros (BEPS). De acordo com o próprio texto do Relatório Explicativo Revisto, relativo à Convenção CoE / OCDE:

> A Convenção de 1988 foi revista em 2010, tendo como principal objetivo o seu alinhamento com a norma acolhida internacionalmente em matéria de transparência e de troca de informações, assim como a sua abertura aos Estados não-membros da OCDE ou do Conselho da Europa. Esta norma acolhida internacionalmente, desenvolvida pelos países membros e não-Membros da OCDE trabalhando em conjunto no seio do Fórum Global da OCDE sobre transparência e troca de informações, está incluída no Artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE de 2008 e foi aprovada pelo G7/G8, pelo G20 e pelas Nações Unidas.

Note-se, destarte, que a emenda efetivada em 2010 teve, como principais objetivos: i) o alinhamento ao art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, elaborada tanto por países membros quanto não-membros no seio do Forum Global da OCDE e acolhida internacionalmente como um paradigma em matéria de transparência e troca de informações; e ii) sua abertura aos Estados não-membros da OCDE ou do Conselho da Europa.

Note-se que a previsão para o intercâmbio de informações entre as autoridades fiscais sobre os contribuintes é bastante comum, principalmente porque o Modelo de Convenção da OCDE (Art. 26) e da ONU (Art. 26) preveem tal intercâmbio, que é replicado pelas convenções de dupla tributação. A rede de acordos de dupla tributação baseada nesses dois modelos resultou na abertura de canais de comunicação entre as autoridades fazendárias nacionais (assim denominadas "Autoridades Competentes"), facilitando o controle sobre a prevenção de fraude e evasão fiscal. De acordo com esse dispositivo, as Autoridades Competentes deverão compartilhar todas as informações que sejam previsivelmente relevantes (*foreseeable relevant*)[341] para a consecução das disposições da Convenção.

Considerando a emergência de um novo quadro de cooperação após a conclusão da Convenção;
Considerando que é desejável dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados beneficie do novo quadro de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal;
Acordaram o seguinte [...]".

[341] A relevância previsível é um dos conceitos-chave da troca de informações. Para que uma Autoridade Competente envie ou solicite informações, elas devem acreditar que tais informações sejam previsivelmente

O Brasil, particularmente, tem procurado se inserir no grupo de países que perseguem a promoção da transparência fiscal internacional. Ressalta-se, nesse contexto, a negociação de diversos tratados pelo Brasil, seja bilateralmente, a exemplo dos acordos de bitributação (ADTs) e dos acordos para troca de informações tributárias (TIEAs), quanto em nível multilateral, a exemplo da assinatura da Convenção CoE / OCDE, em 03 de novembro de 2011. Nessa mesma senda, a República Federativa do Brasil depositou, em 1º de junho de 2016, junto à OCDE, o instrumento de ratificação da Convenção CoE / OCDE, cuja vigência no território brasileiro foi iniciada em 1º de outubro de 2016. Não obstante, poucos meses após sua ratificação, o Brasil formulou, por meio do Decreto de promulgação nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, três reservas aos dispositivos da Convenção – impossibilitando que o Brasil faça uso de duas das três formas de assistência previstas no referido instrumento.

A formulação de tais reservas pelo Brasil causa enorme estranheza. Não se consegue alcançar quais seriam os motivos relevantes e plausíveis que teriam levado o Brasil, logo após ter ratificado Convenção - cuja principal finalidade é o combate à evasão e elisão fiscal e consequente melhor operação das leis tributárias e aumento da capacidade de arrecadação fiscal –, à recusa na prestação de assistência na cobrança de tributos e na notificação de documentos.

Como veremos à frente, a formulação das indigitadas reservas pode ter o condão de retirar a efetividade da Convenção, razão pela qual representa um retrocesso ao movimento global de transparência global e cooperação em matéria tributária. No mais, implica prejuízos de ordem financeira ao Brasil, haja vista que ele também não poderá, ao menos em princípio, ser beneficiado por todas as formas de assistência previstas na Convenção (Art. 30, § 5º).

3.2 Convenção CoE/ OCDE e sua Importância enquanto Abrangente Instrumento Multilateral em Matéria de Cooperação Fiscal

Uma atitude cooperativa é essencial para que se sobreviva às ameaças existentes no Estado da Sociedade de Risco, significando dizer que, ao menos que se estabeleçam tratados multilaterais possibilitando a ajuda mútua para a resolução de problemas comuns, tornar-se-á inviável a persecução de interesses específicos de determinado Estado.

Não obstante, nada há que obrigue os Estados a cooperarem entre si: inexiste um princípio ou costume internacional que preveja a obrigatoriedade de que eles se auxiliem

---

relevantes; e para a Autoridade Competente receptora aceitar a informação ou solicitação, eles devem concordar sobre a relevância previsível (*foreseeable relevance*).

reciprocamente. Na seara do Direito Internacional Tributário, a cooperação depende da manifestação volitiva estatal por meio da celebração de tratados e outros textos internacionais que estabeleçam, expressamente, mecanismos de colaboração.

Por diversas décadas, foram feitas tentativas para estabelecer procedimentos de cooperação horizontal com relação à assistência em matéria tributária. Nos últimos anos, dispositivos relativos ao intercâmbio de informações e assistência na recuperação de tributos, tais como previsões permitindo que Estados cobrem tributos em nome de um outro, têm sido incluídos nos acordos internacionais com a intenção de garantir a correta tributação e reduzir a evasão e elisão fiscais, além do inadimplemento deliberado de tributos. Ao final da Segunda Guerra Mundial triunfavam os tratados bilaterais de bitributação. Os anos 1970 e 1980 vivenciaram o desenvolvimento de uma rede muito ampla de convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, intensificando-se os estudos comparativos sobre os sistemas tributários e sua aplicação com vista a adotar o melhor deles.[342]

Por outro lado, os tratados multilaterais começavam a ser associados às iniciativas da OCDE e da ONU, especialmente por meio de seus Modelos de Convenção, respectivamente em 1963 e 1980.[343] Desde então, os Modelos de Convenção da OCDE e da ONU têm exercido influência sobre a negociação, aplicação e interpretação dos diversos tratados em matéria fiscal. Quando da conclusão da *Draft Convention* pela OCDE, em 1963, entendeu-se desejável que fosse estudada a possibilidade de elaboração de uma Convenção Multilateral por um grupo de países membros com base no Modelo de Convenção, com a efetivação de certas adaptações voltadas a atender propósitos em comum. São exemplos de Convenções Multilaterais que seguem disposições muito próximas à do Modelo de Convenção da OCDE, a Convenção Nórdica para Evitar a Dupla Tributação dos Impostos sobre a Renda e o Capital, de 1983, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (CoE / OCDE), de 1995, bem como a Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas ao Tratado Tributário para Prevenção da BEPS, de 2016.

---

[342] ESCRIBANO MARTÍNEZ, 1973, p. 285 et seq. *In:* RUIZ, op. cit., 2003, p. 105.

[343] "In the field of international taxation, the end of World War II outlined the triumph of bilateral double taxation conventions (DTCs) on the one hand and of tax model conventions, prompted by the OECD and the United Nations respectively, on the other. Multilateralism in international taxation started to become associated with the work of the OECD towards the achievement of a bilateral model convention, which was eventually released on 30 July 1963, and with the United Nations towards the Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (UN Model), which was published in 1980. The entrenchment of the dichotomy between source state, which was favoured by the UN Model, and resident state, which fuelled the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD Model), revealed the difficulties of pursuing a multilateral instrument to prevent double taxation. Whereas the Western Bloc leant more in the direction of bilateral treaties, the Eastern Bloc under the auspices of the Soviet Union, signed the multilateral treaty for the avoidance of double taxation of legal entities". ANTÓN, 2016, p. 158.

Com a expansão e inovação das convenções internacionais sobre tributação, o Direito Internacional Tributário como uma ramificação do Direito Público vem adquirindo o status de Direito Convencional. Quanto à natureza jurídica das cláusulas de assistência mútua, seja para a troca de informações ou para a cobrança de tributos, pode-se afirmar que consistem em medidas *convencionais* clássicas destinadas a combater a evasão fiscal, sendo rara a disposição unilateral para assistência na recuperação de créditos tributários. Como a elaboração de uma Convenção Internacional consiste num processo complexo que demanda a participação de diversos entes e compreende várias etapas, geralmente se considera, por medida de praticidade, a ideia de aproveitar um Acordo para Evitar Dupla Tributação para introduzir disposições contra a elisão e evasão fiscal. O lado negativo disso é que tais cláusulas são normalmente limitadas à troca de informações e, em consequência, as disposições relativas à assistência mútua em matéria tributária nesses tratados são menos comuns e menos abrangentes, além de estarem usualmente contidas em um único artigo.[344] Além disso, ao tratar as disposições relativas à Assistência Mútua em Matéria Fiscal como aspectos secundários dentro de um acordo de bitributação, não se dá o tratamento merecido à matéria, que ganha grande relevância nos dias atuais.

Nas últimas décadas, foram envidadas diversas iniciativas da OCDE que reconhecem a necessidade de se estabelecer a cooperação multilateral em matéria tributária como forma de evitar a erosão da base tributável e a ocultação de ativos. Uma vez que a atividade que envolve a remessa de recursos para o exterior é extremamente móvel, considerou-se que somente a presença de uma ação coordenada de abrangência transnacional seria capaz de inviabilizar o deslocamento de recursos de uma jurisdição com regime fiscal privilegiado para outro país que também oferecesse tratamento preferencial. Com o exato objetivo de implantar uma ação coordenada entre Estados, a OCDE difundiu, por meio do relatório *Harmful Tax Competition*, uma série de recomendações aos seus países membros, como diretrizes para o reforço de medidas já em vigor e o desenvolvimento de novas medidas de cooperação em nível multilateral. Dentre as recomendações estavam incluídas previsões como a intensificação da troca de informações, a associação com países não-membros e uma abordagem multilateral para o desempenho de tais tarefas. Ressaltou-se que ações isoladas não seriam adequadas a lidar com o problema da remessa de recursos a jurisdições secretas, já que as atividades consideradas prejudiciais poderiam simplesmente se deslocar de uma para

[344] Cf. RUIZ, op. cit., 2003, p. 105.

outra localidade que ainda não estivesse adotando medidas cooperativas para combater referidas práticas.[345]

Foi nesse contexto que tanto a OCDE quanto o G20, enfatizando a importância de países em desenvolvimento também aderirem às mudanças que estava sendo operadas na seara da troca de informações e de transparência fiscal, pressionaram pela alteração da Convenção Conjunta do Conselho da Europa e da OCDE sobre Assistência Administrativa de 1988 (Convenção CoE / OCDE), a fim de adequá-la ao padrão e possibilitar sua assinatura por países não membros da OCDE ou do CoE. Enfim, os apelos do G20 e da OCDE resultaram na alteração, em 2010, da Convenção CoE / OCDE, a qual restou alinhada ao padrão internacional sobre o intercâmbio de informações e passou a permitir acesso a todos os países, garantindo assim que também os Estados não membros pudessem se beneficiar do novo ambiente mais transparente.[346]

A alteração da Convenção CoE / OCDE com vista a permitir o acesso aos demais países constituiu um importante avanço, bem como um reconhecimento no sentido de que as contramedidas ao problema da concorrência fiscal prejudicial e erosão da base tributável que vinham sendo adotadas de forma unilateral, em nível nacional, ou bilateralmente, deveriam ser substituídas pela intensificação da cooperação internacional, em nível multilateral.

O Protocolo de 2010 possibilitou que a Convenção CoE / OCDE se tornasse o instrumento mais abrangente em matéria de cooperação fiscal, incluindo formas de assistência às quais diversas jurisdições antes não tinham acesso, como é o caso da assistência na recuperação de tributos. A adoção de tal instrumento multilateral, que traz em seu bojo dispositivos detalhados e abrangentes acerca de meios para a promoção da cooperação internacional exsurge como a forma mais efetiva de manutenção da soberania dos países

---

345 "Although one country's action can be influential in curbing harmful tax practices, it is difficult for the actions of any single country to eliminate harmful tax practices. In fact, for many reasons, individual countries may not have a Strong incentive to take action against harmful tax practices since, by so doing, they can worsen their position relative to where they would have been if they had not acted at all. For example, as a result of some of the defensive measures an individual country takes to counteract harmful tax practices, the targeted activity may simply move to another location that is not taking measures to combat such practices. Thus, individual actions do not completely solve the problem; they may merely displace it. For this reason, a multilateral approach is required and the OECD is the most appropriate forum to undertake this task". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998, p. 52.

346 O Relatório Explicativo à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, alterada pelo Protocolo de 2010, esclarece que a Convenção é o resultado do trabalho conjunto do Conselho da Europa e da OCDE, tendo sido aberta para assinatura pelos Estados membros em 25 de janeiro de 1988.

A Convenção de 1988 foi revisada em 2010, principalmente para alinhá-la ao padrão internacional sobre transparência e intercâmbio de informações e para abri-lo aos Estados que não são membros da OCDE ou do Conselho da Europa. *Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol*. Disponível em: https://rm.coe.int/16800cb345.

sobre suas respectivas bases tributárias, assegurando a correta alocação da riqueza entre os Estados Partes e dificultando a possibilidade de uma "fuga itinerante" dos recursos.

Um instrumento amplo e abrangente como a Convenção Multilateral em Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal possui, como grande vantagem em relação aos demais acordos de bitributação que dispõem acerca da assistência de modo apenas tangencial, a possibilidade de aplicação simultânea de regras mais detalhadas sobre a questão específica da cooperação em matéria tributária, a ensejar uma aplicação homogênea a todos os Estados Partes. A própria Convenção CoE / OCDE dispõe, em seu preâmbulo, a necessidade de se dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número possível de Estados se beneficie do novo quadro de cooperação, implementando as regras mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal.

Ao serem tratadas de forma multilateral, as contramedidas ao problema da erosão da base tributável e da perda de arrecadação fiscal tendem a ser mais efetivas, já que é possibilitada a adesão, à Convenção, de países com características de paraísos fiscais. Em última análise, é de se ver que a Convenção CoE / OCDE constitui, atualmente, a base jurídica mais adequada para que as autoridades fiscais possam ir além de suas fronteiras para coletar tributos de contribuintes que possuem ativos espalhados pelo mundo, podendo-se enumerar algumas vantagens em sua aplicação, em detrimento de instrumentos firmados bilateralmente. O caráter multilateral da Convenção provê uma base legal única para a cooperação entre diversos países, além de permitir aos Estados a economia de recursos para a realização de negociações e ratificações. Além disso, seu amplo alcance permite a adoção de regras de cooperação entre autoridades competentes numa extensa gama de tributos, compreendendo impostos e contribuições previdenciárias. Uma última vantagem a ser mencionada é a flexibilidade da Convenção, que permite aos Estados-parte fazerem reservas nos moldes do Art. 30, até que estabeleçam plenamente os meios de prover a todas as formas de assistência em relação aos tributos por ela acobertados.

3.3 Cooperação Fiscal e Necessidade do Estabelecimento de um Instrumento Multilateral

3.3.1 Escopo e Tributos Abrangidos pela Convenção CoE / OCDE

Inexiste, atualmente, instrumento multilateral em matéria de cooperação fiscal mais amplo do que a Convenção CoE /OCDE, que prevê diversas formas de assistência mútua para

combater a elisão e a evasão fiscais, além de garantir salvaguardas à proteção dos direitos dos contribuintes. Ademais, seu escopo é muito abrangente: não está restrito pela residência ou nacionalidade do contribuinte devedor (art. 1º (3) da Convenção), além de ser aplicável a tributos de quaisquer espécies, exceto a taxas alfandegárias. Por outro lado, ela é considerada, ainda, uma ferramenta para a luta contra os fluxos financeiros ilícitos, permitindo aos Estados Partes implementar os compromissos assumidos como membros do Fórum Global sobre Transparência e Troca de informações para fins fiscais.

Sua elaboração objetivou a criação de uma rede mundial de países que não apenas se limitassem a efetivar a troca de informações com o intuito de evitar a ocorrência da evasão fiscal, mas que também cooperassem, uns com os outros, no intento de promover a cobrança de tributos além dos seus lindes territoriais.[347] O principal objetivo da Convenção Multilateral é o de promover a cooperação administrativa com vista a uma melhor operação das leis tributárias nacionais, permitindo, inclusive, a cobrança de créditos tributários por intermédio da máquina estatal do Estado estrangeiro, mas sempre com a preocupação – estampada já no prêambulo - de assegurar a preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Com efeito, o Preâmbulo da Convenção traz, em forma de considerandos, os motivos que levaram à celebração do acordo de cooperação entre os Estados Membros do CoE e da OCDE, bem como os objetivos perseguidos, dentre os quais podem ser destacados: i) o aumento da evasão e fraude fiscais decorrente do desenvolvimento dos fluxos internacionais de pessoas, bens, capitais e serviços; ii) a necessidade de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria fiscal relativamente a todos os tipos de impostos, ao mesmo tempo em que assegurada a proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes; iii) a facilitação da correta determinação das obrigações fiscais, contribuindo, assim, para que os direitos dos contribuintes sejam respeitados; iv) a necessidade de que os Estados se esforcem a fim de proteger os interesses legítimos dos contribuintes contra a discriminação e a dupla tributação; v) a necessidade de se dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número possível de Estados se beneficie e também seja inserido no novo quadro de cooperação, implementando as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal. Bem se vê que a Convenção tem por objetivo permitir que os Estados cooperem entre si para evitar a perda da arrecadação fiscal ocasionada por evasão, fraude estruturada ou planejamento tributário abusivo perpetradas por contribuintes ao redor do mundo, sem,

[347] Cf. AVI-YONAH; XU, op. cit., p. 12.

contudo, descurar do fato de que referidos contribuintes possuem direitos individuais que devem ser respeitados.

De acordo com Viktoria Wöhrer, "*the objective of the CoE/OECD Multilateral Convention is to create a worldwide network of countries that exchange information about potential tax evasion and could also support each other with the collection of taxe*s".[348] Ou seja, as formas de assistência previstas na Convenção CoE / OCDE, que inspirou o artigo 27 do Modelo de Convenção da OCDE, são muito mais diversificadas do que as normalmente previstas em tratados bilaterais, possuindo maior abrangência do que o art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, que se limita à troca de informações entre países.

Além da troca de informações, a Convenção CoE / OCDE também prevê a assistência na recuperação de tributos, medidas cautelares e notificação de documentos. Ao contrário do art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, que lida com as possíveis formas de troca de informações apenas nos Comentários, a Convenção Mutilateral CoE / OCDE estatui, expressamente, que a troca de informações pode ser realizada a pedido (art. 5º), mediante troca automática (art. 6º) e espontaneamente (art. 7º), além de ser possível a realização de análise fiscal simultânea (art. 8º) e no exterior (art. 9º). Dessa feita, as disposições da Convenção são mais abrangentes do que aquela inserta no Art. 26 dos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU.

Quanto às principais características que asseguram benefícios aos Estados Partes, podem ser destacados os seguintes: i) seu caráter multilateral, que provê uma base legal única para a cooperação entre diversos países, além de permitir aos Estados – conforme já ressaltado – a economia de recursos para a realização de negociações e ratificações; ii) amplo alcance, valendo dizer que permite a adoção de normas extensivas de cooperação entre autoridades competentes numa ampla gama de impostos e de contribuições previdenciárias; iii) aplicação uniforme, prevendo a criação de um órgão de coordenação para garantir uma aplicação coerente na convenção e iv) a flexibilidade do instrumento, que permite aos Estados-parte fazerem reservas em certas matérias, como, por exemplo, na assistência na recuperação de tributos.

Seu objeto também é extenso: a Convenção CoE / OCDE cobre uma ampla gama de tributos, geralmente incluindo todas as formas de pagamentos compulsórios devidos ao Governo Federal, com a exceção de taxas alfandegárias, que são cobertas pela Convenção Internacional sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Aduaneira. Portanto, a

[348] Cf. WÖHRER. op. cit., 2018, p. 55.

Convenção se aplica a tributos sobre a renda, lucros, ganhos de capital e lucro líquido, contribuições compulsórias para a seguridade social, impostos sobre doações, propriedade imobiliária, sobre o consumo (*excise taxes*) e veículos, tal qual o disposto no art. 2º, da Convenção.[349] No Anexo A, cada um dos Estados Partes lista os tributos que pretende ver abrangidos pela Convenção, e com relação aos quais pretende receber assistência. No caso específico do Brasil, o Decreto nº 8.842/2016 previu expressamente, no art. 2º, os tributos acobertados pela Convenção, elencados nos incisos I e II do ato de promulgação: Imposto sobre a Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e qualquer outro tributo administrado pela Receita Federal do Brasil, desde que observado o disposto no art. 2º, § 1º, b.iii, do Anexo A da Convenção.

Quanto à possibilidade de assistência em relação aos tributos cobrados por outras subdivisões políticas e administrativas, pode-se inferir, *a contrario sensu* do Art. 30, § 1º, a, c/c Art. 2º, § 1º, b, que é possível, desde que a parte não tenha formulado a reserva prevista no Art. 30, § 1º, a, e desde que não tenha incluído nenhum imposto das mesmas categorias no Anexo A da Convenção.

3.4 Pessoas abrangidas pela Convenção

A prestação da assistência administrativa não deve ser limitada em razão do local de residência ou da nacionalidade do contribuinte devedor (Art. 3º, § 3º). Diga-se, em outras palavras, que o devedor em relação ao qual o Estado Requerente solicita as informações pode, ou não, ser um nacional dos países em cooperação; o que importa é somente o fato de tal pessoa dever um imposto ao Estado Requerente.

Tal regra tem o fito de deixar claro que um contribuinte não poderá se opor ao pedido de informações feito pelo Estado Requerente a outro Estado com base na única defesa de que não seria um nacional ou residente de qualquer dos Estados, o que não lhe impede, no entanto, de impugnar a dívida ou a ação de cobrança (Art. 23).

3.5 Formas de Assistência

[349] Cf. WÖHRER, op. cit., 2018, p. 55.

Conforme antes asseverado, a Convenção CoE / OCDE dispõe de uma ampla gama de significativas formas de assistência administrativa em matéria fiscal mútua entre administrações tributárias, representando o mais completo instrumento multilateral e, portanto, o mais hábil a assegurar a efetividade das cobranças de créditos tributários no exterior. As modalidades de assistência são diversas: ao lado da troca de informações - que compreende a troca a pedido, automática, espontânea, as verificações fiscais simultâneas e as verificações fiscais no exterior - estão incluídas, ainda, a notificação de documentos, a assistência na recuperação de tributos e as medidas cautelares.

De acordo com os Comentários Relativos às Disposições da Convenção, tais formas de assistência "abrangem todos os tipos relevantes de medidas suscetíveis de serem tomadas pela administração fiscal de uma Parte a fim de colaborar com a administração fiscal de uma outra Parte, no exercício das suas funções". Ademais, ressalta que na hipótese de se relevarem "viáveis, no futuro, novas formas de cooperação, considera-se que deverão ser objeto de uma Convenção distinta, ou de um Protocolo à presente Convenção".[350]

3.5.1 Troca de Informações

Até o advento da Convenção CoE / OCDE, a troca de informações entre as administrações fiscais era baseada, principalmente, nas disposições sobre trocas de informações previstas em tratados de bitributação. A troca de informações também era prevista na Convenção Nórdica de 1972 sobre Assistência Administrativa em Matéria Tributária, assim como nas diretivas do Conselho das Comunidades Europeias nº 77/799/CEE[351] e 79/1070/CEE,[352] relativas à assistência mútua entre as autoridades competentes dos países membros, bem como em poucos tratados bilaterais de assistência.[353]

---

[350] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 23. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

[351] Diretiva do Conselho nº 77/799/CEE, de 19 de dezembro de 1977. Referida diretiva visava, em síntese, a reforçar a necessidade de troca multilateral de informações tributárias entre os países membros, haja vista que a colaboração entre as administrações com base em acordos bilaterais já era considerada insuficiente àquela época. O objetivo era o de evitar as perdas orçamentárias decorrentes da prática de novas formas de fraude e evasão fiscais internacionais. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0799&from=EN.

[352] Em 6 de dezembro de 1979 a Diretiva nº 79/1070/CEE emendou a Diretiva nº 77/799/CEE, estendendo a assistência aos impostos indiretos, "no sentido de assegurar o correto estabelecimento e cobrança destes". Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31979L1070&from=EN.

[353] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2010?], p. 28. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf.

As partes contratantes podem trocar, entre si, informações que sejam *previsivelmente relevantes* (*foreseeably relevant*)[354] para a administração ou para a execução das leis internas relativas aos tributos acobertados pela Convenção (Art. 4º, § 1º). A rede de tratados de dupla tributação baseada no Art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE resultou na abertura de canais de comunicação entre autoridades fazendárias nacionais (conhecidas, para esse propósito, como "Autoridades Competentes") visando à troca de informações. Disposições que seguem a mesma linha do disposto no Modelo de Convenção da OCDE também se encontram em instrumentos multilaterais, como é o caso dos artigos 5º ao 9º da Convenção Multilateral da OCDE sobre Assistência Administrativa Mútua.

As disposições da Convenção são, em geral, mais abrangentes do que aquelas constantes dos tratados de dupla tributação. Por outro lado, a OCDE facilitou o *Tax Information Exchange Agreement* (Modelo TIEA), desenvolvido em 2002 e que traz a possibilidade de os Estados celebrarem um acordo bilateral ou, ainda, uma convenção multilateral, com a opção de especificar em relação a quais países eles desejam se vincular ao abrigo do acordo. Vários acordos bilaterais foram firmados com base no Modelo TIEA, envolvendo países dentro e fora da OCDE. Tanto a Troca de Informações a pedido (*Exchange of Information on Request* - EOIR) quanto a Troca Automática de Informações (*Automatic Exchange of Financial Information* – AEOI) contidos nesses vários instrumentos formam a base dos padrões internacionais da OCDE sobre transparência tributária.[355]

A Emenda de 2010 adicionou à Convenção CoE / OCDE a previsão de troca de informações correspondente ao art. 26, § 1º, do Modelo de Convenção da OCDE.[356] A troca de informações compreende as seguintes modalidades: i) Troca de Informações a Pedido (Art. 5º); ii) Troca Automática de Informações (Art. 6º); iii) Troca Espontânea de Informações

---

[354] Acerca da "relevância previsível", Sergio André Rocha assinala que "regra geral, os tratados brasileiros em vigor não trazem o critério da 'previsível relevância' como requisito de legitimidade da solicitação da informação. Nos tratados celebrados pelo Brasil, normalmente faz-se referência à 'necessidade da informação', ficando a exceção por conta da convenção assinada com a Turquia. O tema foi abordado durante a Revisão do Fórum Global (fase 2) sobre a prática de troca de informações brasileira. Ali foi apontado que, segundo a autoridade brasileira, 'os termos 'necessário' e 'relevante' nesses tratados de troca de informações são interpretados de acordo com o Comentário ao artigo 26 (1) da Convenção Tributária Modelo da OCDE'. Nessa linha de interpretação, os tratados brasileiros não se afastariam do standard internacional apenas por não trazerem o padrão da previsível relevância". Cf. ROCHA, op. cit., 2015, p. 130.

[355] A OCDE estima que os depósitos bancários em centros financeiros internacionais (IFCs) teriam caído aproximadamente 34% nos últimos dez anos, representando o declínio de US$ 551 bilhões. Ela credita tal fato ao início da troca automática de informações, responsável por cerca de dois terços dessa queda. De acordo com Relatório da Reunião do G20 com os Ministros de Finanças dos Estados realizada em junho de 2019, a troca automática de informações teria acarretado um declínio de 20% a 25% nos depósitos bancários nas IFCs na última década. Cf. OECD, 2019, June 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf.

[356] Cf. OBERSON, op. cit., p. 76.

(Art. 7º); iv) Verificações Fiscais Simultâneas (Art. 8º); v) Verificações Fiscais Estrangeiras (Art. 9º).

3.5.1.1 Troca de Informações a Pedido (Art. 5º)

A pedido do Estado Requerente, serão fornecidas todas as informações mencionadas no Art. 4º, relativamente a uma pessoa ou a uma transação. Vale dizer, assim, que o pedido de informações não deve, necessariamente, ser focado no contribuinte ou em uma outra pessoa (como, por exemplo, uma sociedade empresária intermediária), podendo ser referir a transações que tais pessoas tenham efetivado. As informações trocadas a pedido dizem respeito, em suma, a um caso concreto invocado pelo Estado Requerente, podendo se referir tanto ao contribuinte quanto a determinadas transações realizadas pelo contribuinte.

Assim, uma vez que a autoridade fazendária tenha conhecimento de uma transação financeira suspeita[357] que envolva o entorno do contribuinte devedor, poderá formular o pedido de troca de informações ao Estado estrangeiro, com base no referido dispositivo. No entanto, a observância do padrão OCDE referente à previsibilidade relevante (Art. 4º, § 1º), bem como ao princípio da proporcionalidade é primordial, a fim de que não se incida nas vedadas *fishing expeditions*[358] ou expedições de pesca, por meio das quais os Estados buscariam uma informação sem que houvesse um interesse fiscal predeterminado.

Embora os pedidos sejam, em geral, formulados por escrito, podem ser apresentados oralmente e confirmados por escrito em momento posterior. Em casos urgentes, as autoridades competentes podem se valer da utilização de meios eletrônicos ou outras tecnologias de informação, com vista a proceder ao pedido de informações.

Referida modalidade de troca de informações pode ser útil diante da existência de um processo de Execução Fiscal, uma vez que é adequado saber se o contribuinte possui bens passíveis de constrição no Estado Requerido antes de se proceder ao pedido de assistência na recuperação de tributos. Nesse tocante, cabe registrar que um Estado Parte pode solicitar informações independentemente de estar em condições para solicitar a assistência na recuperação de tributos.[359]

---

[357] No Brasil, o órgão encarregado de detectar e realizar o controle de movimentações financeiras atípicas é o COAF (Conselho de Controle das Atividades Financeiras), vinculado ao Ministério da Economia.
[358] Cf. OBERSON, op. cit., p. 77.
[359] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 34. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

Por fim, as informações obtidas de um Estado Parte podem ser transmitidas pelas autoridades competentes de outro a um terceiro Estado, desde que haja autorização prévia das autoridades competentes do Estado Requerido (Art. 22º, § 4º).

3.5.1.2 Troca Automática de Informações (Art. 6º)

Por meio da troca automática de informações,[360] dois ou mais Estados Partes devem trocar informações automaticamente, de acordo com os procedimentos determinados pelo acordo mútuo.

Para o estabelecimento da AEOI, o Fórum Global exige que as partes cumpram dois requisitos, consistentes na implementação da estrutura legal para a troca e a operacionalização dos métodos para troca,[361] sendo que o embasamento legal para a troca automática de informações está no Art. 6º da Convenção CoE / OCDE.

Em 2014, a OCDE introduziu o *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. O indigitado padrão para troca automática de informações possui dois elementos: i) o *Common Reporting Standards* (CRS), que contém regras padrões de relatório e de diligências para instituições financeiras, com o intuito de ajudar as instituições a identificarem contas ou pessoas registráveis; e ii) o *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA), que possui regras detalhadas para o intercâmbio de informações entre dois países, incluindo as disposições de confidencialidade e a infraestrutura necessárias para salvaguardar o intercâmbio de informações.

O *CRS Multilateral Competent Authority Agreement* (CRS MCAA), cuja ideia foi inspirada no FATCA norte-americano,[362] tem arrimo no Art. 6º da Convenção CoE / OCDE e constitui o principal acordo internacional para implementar a troca automática de informações de contas financeiras, contendo regras detalhadas para o intercâmbio de informações entre dois países. Foi desenvolvido pela OCDE em cooperação com outras partes interessadas, com o estabelecimento de padrões de relatório que visam a facilitar a transparência tributária

[360] No que diz respeito à troca automática de informações, vale mencionar a existência do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). Diante da percepção de uma severa erosão em sua base tributável devido à falta de implementação de seu efetivo poder de tributar, os EUA adotaram, em 2010, o FATCA, que conta, em setembro de 2019, com 113 signatários. No dia 24 de agosto de 2015, por meio do Decreto nº 8.506, foi promulgado o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos EUA para implementação do FATCA, cuja entrada em vigor se deu, em relação a referidos países, em 26 de junho de 2015. Disponível em https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx.

[361] Cf. QURESHI; KUMAR, op. cit., 2019, p. 449.

[362] Registre-se que os Estados Unidos da América, maior centro financeiro do mundo e membro da OCDE, não participa da troca automática de informações no âmbito do CRS MCAA, limitando-se à troca automática de informações de forma bilateral, com base no FATCA.

transfronteiriça sobre as contas financeiras mantidas no exterior por seus residentes. Dessa feita, as autoridades fiscais são equipadas com uma ferramenta eficaz para combater a evasão fiscal *offshore*, já que é propiciado o acesso a um maior nível de informação sobre a riqueza situada no exterior, com garantia de sua qualidade e previsibilidade.[363] Por meio desse instrumento, as administrações fiscais podem ter acesso às informações de suas instituições financeiras, incluindo os diferentes tipos de contas e contribuintes relacionados e proceder à troca automática com as demais jurisdições. Asif H. Qureshi e Ajay Kumar registram, todavia, que a mera assinatura do CRS MCAA não propicia a troca automática de informações, devendo as modalidades de intercâmbio automático ser definidas por meio de acordo adicional entre as partes competentes.[364]

Reconhecidos paraísos fiscais, como Liechtenstein, Luxemburgo, Vanuatu, Barbados e Belize concordaram em se tornar signatários, porém outros tantos não aceitaram participar do intercâmbio automático de informações – muitos dos quais consistindo em pequenos países.[365] Após a divulgação do escândalo do *Panama Papers*, o Panamá adotou a MCAA em 2018, ingressando no CRS MCAA como a 98ª jurisdição. Em abril de 2019, 105 países haviam assinado o MCAA visando à troca de informações com base no art. 6º da Convenção CoE / OCDE.[366]

3.5.1.3 Troca Espontânea de Informações (Art. 7º)

Mesmo diante da ausência de um pedido prévio, um Estado Parte pode fornecer a outras informações que, obtidas durante procedimento de análise fiscal, indicam que a atuação do contribuinte teria acarretado a redução ou isenção anômala dos tributos de competência do Estado receptor.

As informações são objeto de troca espontânea quando um dos Estados Partes, ao estimar que determinada informação seja do interesse de outro, procede à sua transmissão

---

[363] Cf. QURESHI; KUMAR, op. cit., 2019, p. 450.
[364] Ibid, 2019, p. 450.
[365] Em Junho de 2019, 59 países ainda não haviam assinado o CRS MCAA: Afeganistão, Argélia, Angola, Bangladesh, Bielorrússia, Benin, Butão, Bolívia, Burundi, República Centro-Africana, Comores, Congo, Cuba, Timor Leste, Guiné Equatorial, Eritreia, Etiópia, Fiji, Geórgia, Gâmbia, Guiné-Bissau, Honduras, Irã, Iraque, Jordânia, Kiribati, Quirguistão, Laos, Líbia, Malawi, Mali, Moçambique, Mianmar, Namíbia, Nepal, Nicarágua, Coréia do Norte, Palau, São Tomé e Príncipe, Serra Leoa, Ilhas Salomão, Somália, Sudão do Sul, Sri Lanka, Sudão, Suriname, Suazilândia, Síria, Taiwan, Tajiquistão, Tonga, Turquemenistão, Tuvalu, Uzbequistão, Estado da Cidade do Vaticano, Venezuela, Vietnã, Iêmen, Zâmbia, Zimbábue.
[366] Disponível em: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf.

espontânea, independentemente de qualquer pedido do Estado receptor. No mais das vezes, a troca espontânea de informações tem se revelado mais eficiente que a troca automática de informações, haja vista que dizem respeito a casos identificados e selecionados por um funcionário da receita que obtém as informações no curso de uma verificação ou investigação fiscal.[367] O Texto do Relatório Explicativo Relativo à Convenção CoE / OCDE assevera, quanto à troca espontânea de informações, que "sendo a autoridade competente o órgão responsável pela troca de informações, deve fazer uso dos seus conhecimentos e dos recursos da administração fiscal, na sua globalidade, a fim de prestar assistência a outro Estado".[368]

3.5.1.4 Verificações Fiscais Simultâneas (Art. 8º)

Referida modalidade de troca de informações permite que, a pedido de um dos Estados Partes, duas ou mais partes examinem, simultaneamente, cada um em seu território, os assuntos fiscais de uma pessoa, ou pessoas em relação às quais esses Estados possuem um interesse em comum, com vista à obtenção de qualquer informação relevante.

As verificações fiscais simultâneas podem consistir em instrumento eficaz especialmente quando estiver em curso investigação fiscal em que haja suspeita de evasão fiscal ou fraude fiscal estruturada. Isso porque será possível que os Estados Partes coordenem entre si suas operações de controle das ações fiscais de uma ou mais pessoas, possibilitando extrair máximo proveito das informações trocadas.[369]

As verificações simultâneas compreendem a situação fiscal de uma ou mais pessoas, que se revista de interesse comum ou suplementar. Tal definição deve ser interpretada em sentido amplo, podendo ser aplicada tanto a uma única pessoa que reside em um dos Estados Partes e exerce atividades em outros Estados Partes, quanto a pessoas com vínculos em comum que residam em dois ou mais Estados Partes. Doutro modo, pode também ser aplicável a pessoas residentes em Estados Partes diferentes que, embora não sejam interdependentes e nem estejam sujeitas a controle comum, mantêm relações comerciais estreitas entre si.[370]

---

[367] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 35. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.
[368] Op. cit. [2011], p. 36. Disponível em https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.
[369] Ibid, p. 36.
[370] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 37. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

No primeiro caso (pessoa que reside em um dos Estados e exerce atividades em outros), incluem-se os casos de contribuintes que residem em um determinado país, mas exercem atividades profissionais ou de outra natureza em outro país, além das sociedades empresárias residentes em um dos Estados Partes, mas operam em outro Estado por meio de sucursais ou filiais.

No segundo e terceiro casos (pessoas com vínculos em comum que residem em dois ou mais Estados Partes e pessoas residentes em países diferentes que não estão sujeitas ao mesmo controle, mas mantêm estreitas relações comerciais entre si), estão inseridas as sociedades multinacionais que realizam transações entre si. Visa-se a obter informações de sociedades que, embora não integrem um mesmo grupo empresarial, possuem relações tão estreitas a ponto de as informações relativas a qualquer delas (como, *v.g.*, os preços de compra e venda de bens) são dotadas de utilidade para a autoridade competente responsável pelo controle fiscal da outra.

3.5.1.5 Verificações Fiscais no Estrangeiro (Art. 9º)

A pedido do Estado Requerente, o Estado Requerido pode permitir a presença de representantes da administração tributária do Estado Requerente no exame de um assunto tributário no Estado Requerido (Art. 9º, § 1º). A decisão de permitir a presença das autoridades estrangeiras presentes cabe, exclusivamente, às autoridades competentes dos locais onde os exames são realizados.

Diferentemente das demais modalidades, em que o pedido de troca de informações é deflagrado por meio de um procedimento por escrito, as verificações fiscais no estrangeiro são revestidas de menos formalidades, podendo ser muito eficazes quando se exige uma ação rápida por parte da Administração Fiscal. De se acrescentar, ainda, que é útil poder acompanhar de perto uma verificação realizada no país estrangeiro para que se possa ter uma perspectiva precisa e global das relações de natureza comercial ou de outras entre o residente de um Estado Parte - que está sendo objeto de investigação fiscal - e os seus parceiros estrangeiros.

Registre-se, no entanto, que em alguns Estados a presença de um representante da autoridade estrangeira em seu território, para fins de verificação de documentos fiscais, pode ser considerada uma violação à soberania ou, ainda, uma prática contrária à política local. Já em outros, a presença da autoridade estrangeira somente é autorizada caso o contribuinte a ela não se oponha.

De outro lado, há outros países em que a presença de autoridades estrangeiras é permitida em seu território, desde que realizada em estrita conformidade com a legislação e práticas administrativas. Assim, o intuito do Artigo 9º foi o de fornecer segurança jurídica ao permitir, mediante expressa disposição convencional, que representantes de Administrações Tributárias estrangeiras participem de verificações fiscais no exterior, sem que isso implique violação à soberania do país onde ocorre a fiscalização.

Cabe pontuar a possibilidade de que os Estados que recebem autoridades estrangeiras para fiscalizações em seu território outorguem, a estas, poderes mais amplos do que os previstos no Artigo 9º, caso em que será celebrado um acordo em tal sentido, conforme o disposto no Artigo 24, § 1º.

Além disso, referida modalidade de troca de informações apenas deverá ser solicitada quando a autoridade competente do Estado Requerente tiver convicção de que a verificação realizada no estrangeiro terá relevante potencial de contribuir, de forma significativa, para a resolução de um procedimento fiscal interno. *A contrario sensu*, os Estados devem se abster de formular pedidos de verificação fiscal quando inexistir o convencimento, pelas autoridades fiscais, de que a fiscalização irá contribuir substancialmente para a resolução de processos fiscais internos.[371]

Caso o pedido de verificação fiscal seja aceito, caberá à autoridade do Estado Requerido indicar data e horário para sua realização, bem como os demais elementos e condições necessárias à condução dos trabalhos (Art. 9º, § 2º).

Por fim, existe a possibilidade de que os Estados manifestem sua intenção, como regra geral, de não aceitar os pedidos de outros Estados para procederem a verificações fiscais em seu território (Art. 9º, § 3º). Tal declaração possui dois objetivos: primeiramente, visa a evitar que Estados pouco propensos a aceitar tal tipo de assistência sejam obrigados a declinar, de forma sistemática, os pedidos de outros Estados voltados à verificação fiscal em seu território. Em segundo lugar, ao permitir dar conhecimento aos Estados da baixa propensão a aceitar referido pedido de assistência, evita a formulação de reservas, com a rigidez que lhes são inerentes. Destarte, ainda que haja pouca probabilidade de prestação de assistência, não fica totalmente descartada a possibilidade de cooperação. A declaração prevista no parágrafo 3º,

[371] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p, 39. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

de forma similar ao que acontece com as reservas, pode ser introduzida ou retirada a qualquer momento.[372]

3.5.2 Notificação de Documentos

A Convenção prevê assistência para a Notificação de Documentos, modalidade pela qual o Estado Requerido notificará o destinatário acerca de documentos emanados do Estado Requerente, o que inclui decisões judiciais relacionadas a um tributo coberto pela Convenção (Art. 17, § 1º). Em que pese tal forma de assistência possa ocorrer em todas as fases dos procedimentos de cobrança de tributos, geralmente tem lugar na fase que antecede a execução forçada da dívida tributária, a fim de se assegurar que o contribuinte tem o efetivo conhecimento da cobrança.[373]

Indigitada forma de assistência tem razão de ser pelo fato de que, algumas vezes, as autoridades locais encontram dificuldades em realizar a intimação em curso de fiscalização e a notificação de lançamento de créditos fiscais de contribuintes residentes no estrangeiro ou ausentes temporariamente do país. A assistência para notificação de documentos visa a assegurar, assim, que o contribuinte residente no exterior tenha conhecimento dos documentos, avisos e notificações, possibilitando sua ampla defesa e contraditório e evitando que sejam adotadas medidas em face de um contribuinte que ignora a existência da dívida tributária.

Embora na maior parte dos países a cobrança do imposto independa da recepção efetiva do aviso de cobrança pelo contribuinte, o Código Tributário Brasileiro prevê que a constituição do crédito se dá mediante a efetivação do lançamento (Art. 142, do CTN),[374] consistindo a notificação em condição de eficácia daquele ato. A notificação é providência que aperfeiçoa o lançamento e demarca a constituição do crédito, momento a partir do qual passa a ser exigível do contribuinte. É somente após a notificação do lançamento que o contribuinte, instado a pagar, poderá apresentar Impugnação (Art. 145, do CTN) ou então se sujeitar à execução compulsória por meio de um processo de Execução Fiscal.

---

[372] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 40. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

[373] PROSS; RUSSO, op. cit., 2012, p. 363.

[374] "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Assim sendo, nenhuma cobrança de crédito tributário brasileiro será exigível do contribuinte caso este não seja devidamente notificado do lançamento; razão pela qual entendemos que referida forma de assistência é relevante nos casos em que o devedor está ausente do território brasileiro e que, por qualquer motivo, não seja possível realizar a notificação via postal de que trata o parágrafo 3º.[375]

Uma vez aceito o pedido de assistência, o Estado Requerido procederá à notificação de acordo com os procedimentos previstos em sua legislação interna em relação a documentos similares, ou então aplicará, na medida do possível, o método solicitado pelo Estado Requerente ou o método mais próximo previsto em sua própria legislação (Art. 17, § 2º).

Ainda, um Estado Parte poderá promover a notificação de um documento, diretamente, via postal, a uma pessoa que se encontre no território de outro Estado (Art. 17, § 3º), o que equivalerá a uma notificação oficial sob as leis do Estado tributante.[376] Essa seria uma forma de se evitar o acréscimo de trabalho decorrente da prestação de tal forma de assistência; já que o envio da notificação e outros documentos diretamente pelo Estado tributante, via postal, possui o valor de uma notificação oficial, produzindo os efeitos esperados. Não obstante a notória eficácia que o referido dispositivo pretende emprestar aos documentos enviados pelos Estados tributantes a contribuintes situados fora dos limites de seu território, há países que consideram haver violação de sua soberania quando outros países se valem de seus serviços postais para notificar atos oficiais aos seus residentes. Nesse tocante, cumpre assinalar que as Convenções da Haia sobre Processo Civil nada dizem a respeito da possibilidade de utilização, por um Estado, do serviço postal de outro para fins de notificação de atos oficiais.[377] Diante do silêncio das referidas Convenções a respeito, caso um Estado Parte não esteja em condições de aceitar os termos da referida disposição, poderá formular uma reserva, de acordo com o previsto no Art. 30, § 1º.[378]

---

[375] Quanto à matéria, de se pontuar a existência da Portaria SUFIS nº 65, de 15 de janeiro de 2018, cujo art. 5º prevê que os "procedimentos necessários para que a pessoa física residente no exterior ou o contribuinte residente ausente do País sejam cientificados de todos os documentos emitidos (Termos de Intimações Fiscais/Notificações de Lançamento), bem como o encaminhamento de impugnações ou cobrança do crédito tributário apurado, são de competência das unidades de trabalho estabelecidas no art. 3º desta Portaria".

[376] PROSS; RUSSO, July 2012, p. 363.

[377] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 53. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

[378] No caso específico do Brasil, foram inseridas reservas ao artigo 30, parágrafo 1º, alíneas *b*, *d* e *e* da Convenção, *ex vi* do disposto no art. 1º, do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, que promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária:

"Art. 1º Fica promulgado o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada em Cannes, em 3 de novembro de 2011, com as seguintes reservas:

A notificação de documentos efetivada por um dos Estados com base na legislação respectiva não é passível de ser considerada nula por nenhum dos dispositivos da Convenção (Art. 17, § 4º). Isso implica dizer que os dispositivos da Convenção consistem em instrumentos adicionais àqueles existentes no Estado Requerente com vista a proceder à comunicação dos atos oficiais aos contribuintes. Destarte, nenhuma disposição da Convenção terá o condão de obstar ou eivar de nulidade notificação efetivada pelo Estado mediante a utilização de procedimentos conformes à sua própria legislação, razão pela qual ele poderá se valer, *v.g.*, da expedição de editais a fim de que o contribuinte tome conhecimento da notificação.

Não é exigida a tradução do documento, desde que não seja presumível que o destinatário desconhece o idioma em que o documento está redigido, situação esta em que o Estado Requerido promoverá a tradução ou um resumo em seu idioma oficial (Art. 17, § 5º). A previsão do parágrafo 5º muito se assemelha à solução inserida no Art. 7º da Convenção Europeia sobre a Notificação no Estrangeiro de Documentos em Matéria Administrativa, da STE (Série de Tratados Europeus) nº 94. Visa-se, com isso, a possibilitar que o contribuinte que tenha reais dificuldades com o idioma da correspondência possa ter pleno acesso ao seu conteúdo, possibilitando-se, assim, a ampla defesa e o contraditório.

3.5.3 Assistência na recuperação e Medidas Cautelares

A perda de arrecadação fiscal dos Estados gerada pela globalização e mobilidade crescente dos contribuintes acarretou a pressão para a implementação de um sistema mais eficiente para a recuperação de créditos tributários. Os efeitos da globalização dificultam não apenas a determinação do montante exato do tributo, como também dificulta a própria cobrança do tributo com vista à recuperação de valores já constituídos e não recolhidos aos cofres públicos.

I - nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.b, da Convenção, o Governo brasileiro não prestará assistência quanto à recuperação de qualquer crédito tributário ou quanto à recuperação de multas administrativas, para todos os tributos;
II - nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.d, da Convenção, o Governo brasileiro não prestará assistência quanto à notificação para todos os tributos; e
III - nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.e, da Convenção, o Governo brasileiro não permitirá que sejam feitas notificações por meio postal, conforme disposto no Artigo 17, parágrafo 3º".
Dessa feita, o Estado brasileiro expressamente excluiu a possibilidade: i) de prestar assistência em matéria de execução de créditos fiscais, ou de multas administrativas, em relação a todos os tributos enunciados no número 1 do Artigo 2º da Convenção ; ii) de prestar assistência quanto à notificação para todos os tributos; e iii) de efetivação de notificação por via postal, consoante o disposto no Artigo 17, parágrafo 3º, da Convenção.

Os contribuintes podem ser proprietários de bens e de ativos no mundo todo, porém as autoridades fiscais não estão aptas a promover a cobrança dos créditos tributários constituídos em seu território além de suas próprias fronteiras. Diante da dificuldade de se alcançar bens dos sujeitos passivos dos tributos, as disposições da Convenção CoE / OCDE representam um importante aliado dos Estados com vista à recuperação do crédito fiscal, na medida em que possibilitam a cooperação administrativa tendente à constrição de bens de devedores situados fora do território de sua constituição.

María Amparo Grau Ruiz conceitua a Assistência Mútua na Recuperação de Créditos Tributários conforme o que segue:[379]

> Assistance for the recovery of tax claims entails a number of procedures to assist a State in recovering a debt originating in another State whether or not (the case of the European Community) the laws of that State entitle it to levy the tax concerned – that possesses initial competence to administer the tax and is the creditor of the tax owed.
> This kind of mutual assistance is a part of tax recovery, whether understood in the broad sense of action taken by the authority to secure the debt arising from substantive tax regulations, or more strictly as the procedure for collection of the tax, or the set of procedures embodying the tax authority's action for the collection of monies owed to the Treasury.

A assistência na recuperação de tributos diz respeito, pois, ao poder de um Estado Parte de promover todos os atos previstos dentro de sua legislação interna para recuperar os créditos tributários constituídos por outro Estado. Vale dizer, em outros termos, que o Estado Requerido poderá proceder à cobrança de créditos tributários do Estado Requerente como se seus fossem (Art. 11, § 1º), com exceção dos prazos e privilégios, que serão regulados pela legislação do Estado Requerente (Artigos 14 e 15).

As partes que não estejam em condições de prestar assistência poderão, nos termos do Art. 30, § 1º, formular reservas.[380] Outrossim, a fim de salvaguardar os direitos do Estado solicitante, a Convenção permite que esse Estado solicite ao outro Estado que adote medidas cautelares, mesmo que ainda não seja possível solicitar assistência na recuperação de créditos (Art. 12). A Convenção não define todas as condições exigidas para a adoção de medidas cautelares, pois elas podem variar de um Estado para outro; no entanto, estabelece uma condição que deve ser cumprida em todos os casos, qual seja, o montante do tributo deve ser determinado de antemão, ainda que de forma provisória ou parcial.

---

[379] RUIZ, op. cit., 2003, p. 9.

[380] Repise-se que, no caso brasileiro, o Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, que promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, inseriu reservas ao artigo 30, parágrafo 1º, alíneas *b*, *d* e *e* da Convenção – o que impossibilita que o Brasil solicite e preste assistência na recuperação de tributos.

Em última análise, as disposições concernentes aos procedimentos demonstram que a Convenção pretende, a todo momento, conciliar os interesses e sistemas jurídicos dos Estados Partes para que promovam a assistência mútua; o que não implica permissão para que as legislações nacionais sejam aplicadas em detrimento do próprio objetivo ou finalidade da Convenção, obstaculizando a prestação efetiva de assistência administrativa.

3.5.3.1 Sujeição Passiva

Referida forma de assistência pode incluir medidas não apenas em face do contribuinte, mas também em face de qualquer pessoa que, de acordo com as leis do Estado Requerente, possa ser responsável pelo pagamento do tributo. Assim, no que diz respeito à responsabilidade pelo pagamento, a assistência na recuperação de tributos alcança tanto o contribuinte de fato como qualquer pessoa que, nos termos da legislação do Estado Requerente, seja responsável pelo pagamento do tributo. Assim, é a legislação do Estado Requerente que determina as pessoas que estão sujeitas às disposições da Convenção, havendo uma ampla gama de situações em que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não é o contribuinte de direito. De acordo com o artigo 121, do CTN, podem ser sujeitos passivos tanto o contribuinte quanto o responsável. Enquanto a figura do contribuinte independe de expressa disposição de lei, já que sua identificação decorre, na maior parte das vezes, do próprio estudo da hipótese de incidência, o responsável será identificado expressamente pela lei.[381]

A legislação brasileira elenca as hipóteses de responsabilidade nos artigos 128 a 138, do CTN, compreendendo os casos de responsabilidade por substituição e por transferência. Haverá responsabilidade por substituição quando embora a lei preveja como hipótese de incidência conduta praticada pelo próprio contribuinte, determina que o recolhimento do tributo, uma vez concretizada aquela conduta, seja efetivada por terceira pessoa (o responsável por substituição). Como exemplos de responsabilidade por substituição, pode-se citar a responsabilidade dos empregadores em relação aos impostos devidos pelos empregados, assim como as retenções efetuadas sobre os pagamentos de dividendos, juros e *royalties*. Há que se mencionar, ainda, a responsabilidade de terceiros, como instituições financeiras de custódia, por bens do devedor que estão sob sua guarda, a exemplo de fundos ou de outros valores mobiliários depositados em instituições bancárias.

---

[381] Cf. SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 583.

Em contrapartida, haverá responsabilidade por transferência quando a lei determinar que, diante da ocorrência de um novo acontecimento, diverso da prática do fato imponível, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passará a ser de um terceiro, em caráter solidário ou não. Encaixam-se em tal situação, *v.g.*, a responsabilidade do inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio e dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Especialmente quanto a esta última situação, a cobrança estará limitada aos valores recebidos por cada um dos beneficiários do espólio, dentro do limite de seus quinhões (Art. 11, § 3º).[382]

Ao abarcar a assistência na recuperação tanto em relação ao contribuinte quanto ao responsável por substituição ou transferência, a Convenção CoE / OCDE tem o fito de propiciar maior alcance e eficácia aos seus dispositivos. Dessa feita, os pedidos de assistência formulados pela Estado brasileiro deverão observar as regras de sujeição passiva previstas pelos artigos supramencionados, sujeitando-se às disposições da Convenção tanto o contribuinte quanto o responsável pelo recolhimento do tributo.

Ainda nesse tocante, importa ressaltar que a legislação que estabelece a responsabilidade pelo pagamento do tributo não pode divergir, substancialmente, de um Estado para outro. Caso haja divergências consideráveis, o Estado Requerido poderá recusar a assistência (Art. 21, § 2º, *a*). Ainda, os países que não se encontrem em condições de prestar assistência na recuperação poderão formular uma reserva, excetuando-se a assistência em relação a créditos tributários anteriores à data da assinatura da Convenção (Art. 30, § 1º, *b*).

3.5.3.2 Procedimento e Documentação

A pedido do Estado Requerente, o Estado Requerido deve adotar medidas para recuperar tributos devidos àquele primeiro, desde que a cobrança do tributo esteja alinhada com as condições previstas na Convenção. Vale dizer que a aceitação do pedido de assistência na recuperação de tributos não é automática, dependendo da análise de alguns requisitos mínimos para a aceitação do pedido de assistência e deflagração da cobrança no Estado Requerido.

Dessa feita, o Estado Requerido somente procederá à cobrança dos créditos tributários caso o título executivo esteja em condições de ser executado no Estado Requerente (Art. 11, § 2º), bem como aplicará os mesmos procedimentos utilizados para a execução de um crédito

[382] Art. 11, nº 3, da Convenção: "A obrigação da prestação de assistência com vista à cobrança de créditos fiscais respeitantes a uma pessoa falecida ou à sua sucessão é limitada ao valor da sucessão ou dos bens recebidos por cada um dos beneficiários da sucessão, consoante o crédito seja cobrável sobre a sucessão ou em relação aos respectivos beneficiários".

tributário próprio (Art. 11, § 1º), exceto quanto aos prazos (Artigo 14) e privilégios (Artigo 15).[383]

Na hipótese de formulação de pedido de assistência na recuperação ou visando à efetivação de medidas cautelares, este deverá vir acompanhado do maior número de informações possível concernente ao crédito em cobrança, devendo ser mencionada a natureza do tributo, o *quantum* devido a título de principal, juros de mora e multa, além de outros encargos, a exemplo do instituído pelo Decreto-Lei nº 1.205, de 21 de outubro de 1969.[384] Além disso, o Estado Requerente deverá indicar, quando da formulação do pedido de assistência, a possibilidade de pagamento parcelado do débito, com o respectivo detalhamento do calendário das cobranças.

O artigo 13 da Convenção traz o rol dos documentos necessários para que a análise do pedido de assistência pelo Estado Requerido. Primeiramente, o Estado Requerente deverá apresentar uma declaração atestando que o crédito fiscal diz respeito a um tributo abrangido pela Convenção e, no que diz respeito ao previsto no Art. 11, § 2º, não está sendo e nem é possível de ser impugnado. A Convenção não prevê requisitos formais para apresentação da referida declaração; ocupa-se o referido dispositivo de evitar que a cobrança se dê precocemente no Estado Requerido, antes mesmo da apuração do *quantum* líquido e certo do tributo ou, ainda, antes da decisão definitiva de impugnação ou recurso interposto na via administrativa. Ressalve-se, porém, o disposto na parte final, que possibilita às partes formular acordo em sentido diverso, caso em que o Estado Requerente ficaria obrigado a ressarcir o contribuinte pelo montante de tributos pagos em razão de cobrança indevida.[385]

A segunda parte do Art. 11, § 2º prevê uma proteção adicional ao devedor não residente do Estado Requerente, ao prever que, com relação a essas pessoas, a assistência apenas será possível caso o crédito não seja mais passível de qualquer impugnação – salvo acordo em sentido contrário entre as partes. *A contrario sensu*, diante da ausência de um acordo possibilitando a assistência antes do esgotamento dos recursos disponíveis ao devedor,

---

[383] Cf. PROSS; RUSSO, 2012, p. 363.

[384] O art. 1º do DL nº 1.025/69 trata do encargo de 20% que detém natureza de honorários advocatícios e é devido, por lei, aos membros da Advocacia Pública Federal (art. 3º, da Lei nº 8.906/94, c/c art. 85, § 19, do CPC/15): "Art. 1º. É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União. (Vide Decreto-lei nº 1.407, de 1975) (Vide Decreto-lei nº 1.569, de 1977) (Vide Decreto-lei nº 1.645, de 1978) (Vide Decreto-lei nº 1.893, de 1981) (Vide Decreto-lei nº 2.163, de 1984) (Vide Decreto-lei nº 2.331, de 1987) (Vide Lei nº 7.450, de 1985)". Nos termos da Súmula nº 168 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), "o encargo de 20% do Dec-Lei 1.205/69 é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios".

[385] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 43. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

o pedido de assistência na recuperação somente será possível após findadas todas as possibilidades recursais na ordem jurídica interna.[386]

O segundo documento exigido é uma cópia oficial do título executivo emitido no território do Estado Requerente, com o propósito de comprovar que a cobrança do crédito tem condições de ser deflagrada. Por fim, o Estado Requerente deverá apresentar qualquer outro documento exigido para efeitos de cobrança ou de providências cautelares. Quanto a estas últimas, cumpre asseverar que as ações relativas a qualquer uma das formas de assistência requeridas pelo Estado Requerente de acordo com o disposto na Convenção, especialmente as ações executivas concernentes à existência ou ao montante do crédito fiscal ou ao título executivo, serão instauradas apenas na instância competente desse Estado. No entanto, caso o Estado requerente solicitar, o Estado Requerido tomará providências cautelares com vista à cobrança (Art. 23, § 2º).

Uma vez que a cobrança seguirá os mesmos procedimentos adotados para cobrança de créditos próprios do Estado Requerido, o título executivo do Estado Requerente, conforme o caso, será aceito, reconhecido, completado ou substituído, logo que possível, por um título executivo do Estado Requerido (Art. 13, § 2º). Mencionado dispositivo externa a preocupação em se adotar título executivo que seja aceito, para fins de cobrança, perante a legislação do Estado Requerido. Tal preocupação se deve ao fato de que alguns Estados aceitam o documento estrangeiro como título executivo, enquanto outros apenas podem proceder à cobrança de crédito fiscal em seu território mediante a observância de determinadas formalidades quanto ao título estrangeiro como, *v.g.,* sua homologação, complementação ou, até mesmo, a sua substituição.

A Convenção abarca várias espécies de tributos, podendo ocorrer de o pedido de assistência se referir a tributo inexistente no Estado Requerido. A fim de evitar contratempos no que diz respeito à dúvida quanto à identificação da natureza do tributo para o qual se pede assistência, o Estado Requerente deverá indicar, desde logo, a natureza do tributo (Art. 18, § 1º, *d*), caso em que o Estado Requerido seguirá o mesmo procedimento adotado para um crédito fiscal seu, de natureza similar.

Questão que pode suscitar alguma dúvida diz respeito ao foro em que o contribuinte deverá, caso assim queira, insurgir-se em face da cobrança executiva ou de determinadas

---

[386] De se assinalar que as vias recursais consideradas são aquelas ordinárias, e não as vias extraordinárias, como ação rescisória e *querela nullitatis insanabilis*: (...) apenas deverão ser esgotadas as vias de recurso em vigor na ordem jurídica interna, ou seja, as vias de recurso ordinário, tais como a reclamação e a exceção de nulidade, e não as vias extraordinárias tais como a acção rescisória ou a revogação de uma sentença proferida". Cf. op. cit. p. 43.

medidas cautelares. Geralmente, o direito interno possibilita aos devedores a defesa em relação à própria existência do crédito, quanto no que concerne à legalidade e constitucionalidade das medidas constritivas adotadas no bojo da Execução Fiscal. Todavia, qual será o foro competente para julgar uma impugnação apresentada pelo devedor, quando o crédito houver sido constituído no território do Estado Requerente e os atos executórios tiverem curso no Estado Requerido? O Art. 23, § 1º dispõe que a impugnação em face das medidas executivas será instaurada apenas na instância competente desse Estado. Já as impugnações relativas à própria existência do crédito ou validade do título executivo deverão ser intentadas exclusivamente perante o Estado Requerente, valendo dizer que o contribuinte não pode impugnar a existência do crédito ou apresentar embargos à execução fiscal no Estado Requerido (Art. 23, § 2º). E assim é porque a aplicação da legislação do Estado Requerido se limita aos procedimentos, sendo que qualquer litígio concernente à própria existência ou montante do crédito (tais como alegações de pagamento, compensação, cobrança com base em dispositivo inconstitucional etc) é regulado inteiramente pela legislação tributária do Estado Requerente.

Embora o Art. 23, § 2º possa parecer paradoxal diante do disposto na primeira parte do Art. 11, § 2º - dispositivo este que prevê que a assistência na recuperação somente poderá ser solicitada relativamente a créditos que não tenham sido impugnados ou não sejam passíveis de impugnação -, as partes poderão acordar entre si que será viável o pedido de assistência mesmo diante da existência ou possibilidade de oferecimento de impugnação (Art. 11, § 2º, segunda parte).[387]

Caso o devedor impugne a existência do crédito ou se insurja contra a validade do título executivo, o Estado Requerente deverá comunicar tal fato ao Estado Requerido (Art. 23, § 2º), a fim de que este suspenda o processo de cobrança deflagrado em seu território – salvo disposição em contrário, nos termos do Art. 11, § 2º.[388] Muito embora a impugnação de um crédito tributário não implique, necessariamente, a suspensão da cobrança executiva na

---

[387] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011]. p. 69. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

[388] "O Estado requerente não é, obviamente, a única Parte interessada em que a acção intentada no seu território seja levada ao conhecimento do Estado requerido. O contribuinte pode ter interesse em ser ele próprio a informar o Estado requerido, quando mais não seja para evitar os prejuízos que poderiam advir para si no caso de negligência do Estado requerente no envio das informações. Consequentemente, este número permite que qualquer pessoa interessada – isto é, não apenas o contribuinte, mas qualquer pessoa sujeita ao pagamento de imposto – informe o Estado requerido sobre este tipo de acções. Contudo, para evitar eventuais manobras dilatórias por parte de devedores de má-fé, o Estado requerido não é obrigado a suspender automaticamente a acção de cobrança. Cabe-lhe, porém, consultar o Estado requerente sobre esta matéria, se se lhe afigurar necessário, por exemplo, por ainda não ter sido informado pelo Estado requerente sobre a acção interposta". Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], op. cit. p. 70.

maioria dos Estados, entendeu-se por bem adotar a previsão de suspensão da cobrança no Estado Requerido. Além de constituir uma proteção aos direitos do contribuinte, tal previsão também tem por objetivo evitar que seja intentada ação de responsabilidade por perdas e danos em face do Estado Requerido. Haja vista a possibilidade de o devedor se valer da impugnação ao crédito tributário com evidente propósito de protelar a satisfação da dívida, retardando a constrição sobre seus bens, o Estado Requerido deverá, caso o Estado Requerente solicite, exigir uma caução do contribuinte ou adotar medidas cautelares.[389]

O Estado Requerente deverá, após proferida decisão definitiva sobre o procedimento instaurado, notificar o Estado Requerido sobre o deslinde dado ao feito e as respectivas implicações quanto ao pedido de assistência, dizendo se pretende prosseguir com este. Do mesmo modo, havendo impugnação do devedor quanto às medidas executivas, o Estado Requerido deverá comunicar o Estado Requerente (Art. 23, § 3º).

Uma última questão a ser levantada diz respeito aos custos administrativos do Estado Requerido gerados pelos encargos adicionais da assistência ao Estado estrangeiro. Quando o custo da assistência for superior ao próprio montante do crédito tributário, as partes poderão se consultar e chegar a um consenso quanto à melhor solução no caso concreto (Artigo 24), inclusive podendo acordar entre si um montante mínimo relativamente aos créditos suscetíveis de cobrança.[390]

Uma vez aceito o pedido de assistência, o Estado Requerido informará o Estado Requerente, assim que possível, sobre as medidas tomadas, assim como sobre o resultado da assistência prestada. Caso contrário, o Estado Requerido informará o Estado Requerente sobre a recusa, indicando os motivos de rejeição (Art. 20).

3.5.3.3 Prazos

Quanto aos prazos, a Convenção evita a utilização do termo "prazo de prescrição" (*délai de prescription*, no francês; *period of limitation*, no inglês) com o propósito de evitar a ocorrência de equívocos quanto à terminologia empregada pelos diversos ordenamentos jurídicos, já que não há adoção de uma expressão uniforme.[391] Não obstante, resta claro que a intenção do Art. 14 é de estabelecer um prazo ao final do qual o devedor estará desobrigado do pagamento do tributo. Indigitado lapso temporal corresponde, no ordenamento jurídico

[389] Op. cit. [2011]. p. 70.
[390] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011]. p. 43. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.
[391] Ibid. [2011]. p. 47.

brasileiro, ao prazo de prescrição, razão pela qual iremos nos utilizar dele para tratar do presente tópico.

Relevante notar que embora o Estado Requerido utilizará seus próprios procedimentos para a cobrança do crédito constituído pelo Estado Requerente (Art. 11, § 1º), será a legislação deste que prevalecerá quanto aos prazos (Art. 14, § 1º). Assim, no tocante aos prazos "para além dos quais o crédito fiscal não pode ser exigido", será aplicada a legislação do Estado Requerente, a qual, no caso do Brasil, corresponde à regra inserida no artigo 174, do CTN, consistente no prazo de 05 (cinco) anos a contar da data da constituição definitiva do crédito. De se assinalar que a segunda parte do mencionado dispositivo prevê que o Estado Requerente deverá, ao formular o pedido de assistência, fornecer informações relativas ao prazo de prescrição - o que, ao nosso ver, implica indicar a data da efetiva constituição do crédito, assim como o prazo de cobrança previsto na legislação doméstica.

Os atos de cobrança realizados pelo Estado Requerido como resultado do pedido de assistência consistem em causas interruptivas ou suspensivas do prazo prescricional, tendo "o mesmo efeito face à legislação do Estado Requerente", constituindo obrigação do Estado Requerido informar ao primeiro sobre tais atos (Art. 14, § 2º). Quanto a esse ponto, de se esclarecer que tanto as medidas adotadas pelo Estado Requerido quanto pelo Estado Requerente têm o condão de suspender ou interromper o prazo de prescrição, razão pela qual é adequado que troquem informações acerca das práticas que tenham gerado tais efeitos.

Por fim, o Estado Requerido não estará obrigado a dar cumprimento ao pedido de assistência que seja formulado após decorrido o período de quinze anos a contar da "da data do título executório original" (Art. 14, § 3º). O prazo de quinze anos visa a retirar a possibilidade de cobrança de créditos muito antigos, devendo ser contado a partir da emissão do primeiro título executivo. No caso do Brasil, a contagem dar-se-á na data da emissão da Certidão de Dívida Ativa, nos termos do Art. 2º, da LEF.

3.5.3.4 Privilégios e Possibilidade de Pagamento Diferido

É sabido que, com vista a oferecer maior proteção à cobrança de seus tributos em relação aos tributos cobrados por outros credores, os Estados tendem a inserir previsões, em suas legislações, garantindo o privilégio de seus próprios créditos sobre os demais.

A despeito disso, o pedido de recuperação de crédito fiscal em relação ao qual assistência é fornecida não pode ter, no Estado Requerido, qualquer prioridade especialmente concedida às reivindicações tributárias daquele Estado (Art. 15). Isso implica dizer que os privilégios que beneficiem determinado crédito no Estado Requerido não são automaticamente extensíveis aos créditos tributários oriundos do Estado Requerente. Note-se que a despeito de o processo de cobrança utilizado ser o mesmo utilizado para cobrança de créditos do Estado Requerido, indigitada regra não comporta qualquer exceção – com isso, pretende-se evitar a concessão de injustificados privilégios aos créditos tributários do Estado Requerente mediante a aplicação de certas normas processuais em vigor no Estado Requerido.[392]

De forma contrária ao que se dá em relação aos privilégios, a Convenção permite que o diferimento ou parcelamento dos créditos previstos na legislação do Estado Requerido sejam estendidos aos créditos tributários abarcados pelo pedido de assistência, o que deve ser comunicado previamente ao Estado Requerente (Art. 16). Essa previsão ganha importância nos casos em que se faz necessária certa flexibilidade na agenda de pagamentos, diante de comprovada dificuldade financeira do devedor.

Em virtude da regra geral do Art. 20, que trata da resposta ao pedido de assistência, é exigido do Estado Requerido que informe ao Estado Requerente antes de conceder um pagamento diferido (moratória) ou autorizar um pagamento escalonado (parcelamento).[393]

3.6 Limites

O Capítulo IV da Convenção prevê, em seu Artigo 21, a "Proteção das Pessoas e Limites à Obrigatoriedade de Prestação de Assistência". Salvo no que diz respeito ao Artigo 14,[394] as disposições da Convenção não poderão ser interpretadas no sentido de impor ao Estado Requerido a obrigação de:

> a) tomar medidas derrogatórias da sua legislação ou da sua prática administrativa, ou da legislação ou da prática administrativa do Estado requerente;
> b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;
> ou na sua prática administrativa, ou na legislação ou na prática administrati- va do Estado requerente;

[392] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 50. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.
[393] Ibid., [2011], p. 51. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf,.
[394] O Art. 14 trata, em linhas gerais, das limitações de tempo para reivindicações governadas pelo direito do Estado Requerente.

> d) fornecer informações susceptíveis de revelar um segredo comercial, industrial, profissional ou um processo comercial, ou informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública;
> e) prestar assistência administrativa, se e na medida em que se considere que a tributação do Estado é contrária aos princípios tributários geralmente aceites, ou às disposições de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação ou qualquer outra convenção celebrada com o Estado requerente;
> f) prestar assistência administrativa tendo em vista a implementação ou a aplicação de uma disposição da legislação fiscal do Estado requerente, ou a satisfação de uma obrigação conexa, que seja discriminatória face a um nacional do Estado requerido em confronto com um nacional do Estado requerente em idênticas circunstâncias;
> g) prestar assistência administrativa, se o Estado requerente não tiver esgotado todas as medidas razoáveis previstas pela sua legislação ou pela sua prática administrativa, salvo se o recurso a tais medidas for gerador de dificuldades desproporcionadas;
> h) prestar assistência à cobrança nos casos em que os encargos administrativos decorrentes para esse Estado sejam claramente desproporcionados face aos benefícios que podem ser obtidos pelo Estado requerente.

Um dos limites ao pedido de assistência é o *Princípio da Subsidiariedade*, pelo qual o Estado Requerido não está obrigado a aceitar um pedido de assistência se o Estado Requerente não houver esgotado todos os meios disponíveis para efetivar a cobrança em seu próprio território, exceto quando o recurso a tais meios causar dificuldade desproporcional (Art. 19).

O Art. 21 elenca outras limitações ao processo de assistência mútua, revestindo-se de especial importância no estabelecimento de um equilíbrio entre a necessidade de assegurar efetiva assistência e, por outro lado, de assegurar garantias aos contribuintes e também ao Estado Requerido.

Os direitos e garantias individuais assegurados pela legislação e práticas internas dos contribuintes não serão afetados pela Convenção; no entanto, tais regras internas não poderão ser aplicadas de forma a prejudicar que o objeto e a finalidade sejam atingidos (Art. 21, § 1º). Pode-se citar, como exemplo, a existência do procedimento de notificação prévia na legislação de alguns países, visando a obviar erros na identificação dos contribuintes e a facilitar a assistência. Uma previsão de tal espécie não deve ter, no entanto, o potencial de prejudicar o objeto e a finalidade da Convenção, obstaculizando os esforços do Estado Requerente. Ou seja, as partes não podem, a pretexto de defender direitos e garantias individuais assegurados pela legislação interna de seus países, impedir ou retardar a assistência administrativa efetiva, mormente em casos nos quais o pedido de informações tem caráter muito urgente.[395]

---

[395] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2011. op. cit. p. 57. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

O parágrafo 2º prevê um rol de situações em que o Estado Requerido não estaria obrigado a atender ao pedido de assistência formulado pelo Estado Requerente, constituindo limites à obrigatoriedade e, portanto, uma garantia adicional aos contribuintes. Embora o dispositivo não seja mandatório, alguns Estados têm agido estritamente nos termos do disposto em tal dispositivo, a fim de apreciar os pedidos de assistência que lhes são dirigidos.[396]

O dispositivo em comento transpõe para o texto da Convenção o *Princípio da Reciprocidade*, o qual sempre regulou a cooperação internacional havida pelos Estados na forma de assistência administrativa em matéria fiscal.[397] Nesse sentido, as alíneas de *a* e *c* estabelecem que o Estado Requerido não estará obrigado a prestar assistência quando esta extravasar os limites da assistência que o Estado Requerente estaria apto a prestar com base em sua legislação interna, em uma situação similar. Ainda, o Estado Requerido não está obrigado a fornecer mais informações do que as que poderia obter visando às suas próprias necessidades.

Veja-se que o Estado Requerido não está impedido a fornecer uma assistência mais alargada do que aquela que receberia do Estado Requerente; porém se assim proceder, estará atuando por liberalidade sua, mas não porque está obrigado.[398] A despeito da não obrigatoriedade (Art. 21, § 2º, *c*), caso decida fornecer a assistência, o Estado Requerido se submete aos dispositivos da Convenção quanto à troca de informações.

Já a alínea *d* se ocupa em proteger o segredo comercial e profissional relativo às informações fornecidas pelo Estado Requerido, que incluem os fatos ou circunstâncias de considerável importância econômica, passíveis de exploração e cuja utilização não autorizada tem o condão de causar um enorme prejuízo financeiros às pessoas investigadas.[399] A questão que aqui se impõe saber é se o Estado Requerido, ao fornecer as informações, poderia solicitar - e em que moldes - que o Estado Requerente satisfaça alguns requisitos quanto à confidencialidade das informações que estão sendo fornecidas. Em situações nas quais o Estado Requerido considerar que o Estado Requerente não está cumprindo com suas obrigações no que se refere à confidencialidade das informações prestadas no âmbito da Convenção, o Estado Requerido poderá suspender a assistência até que o Estado Requerido dê cumprimento às referidas obrigações.

---

[396] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 57. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.
[397] Ibid, op. cit.
[398] Ibid, op. cit.
[399] Ibid, op. cit.

O Estado Requerente deverá, de igual modo, atentar às regras de confidencialidade do Art. 22 da Convenção, de modo que se evite o uso de informações relativamente a propósitos não autorizados, com produção de consequências negativas na esfera de proteção aos direitos dos contribuintes. O Estado Requerido poderá, *v.g.*, recusar a prestação de informações relativas a comunicações confidenciais mantidas entre advogados, no exercício de suas funções, e seus clientes, quando o seu direito interno salvaguardar a proteção de referidas comunicações. No entanto, tal proteção não se aplica aos casos em que um documento é entregue a um advogado ou representante legal por um cliente com o único propósito de evitar a sua divulgação e fornecimento ao Estado Requerente.

A parte final da alínea *d* traz a previsão de uma limitação no que concerne a informações vitais, relativas aos interesses do próprio Estado Requerido, sendo aplicável em casos extremos. Este não terá obrigação de prestar informações quando a comunicação seja contrária à ordem pública. Pode-se citar, a título de exemplo, o caso de a investigação fiscal no Estado Requerente ser motivada por perseguição política, racial ou religiosa, ou quando a informação requerida constituir um segredo de Estado, como dados confidenciais na posse de serviços secretos e cuja divulgação seja contrária aos interesses do Estado Requerido.

O Estado Requerido também poderá se recusar a prestar a assistência "se e na medida em que considere que a tributação no Estado Requerente é contrária aos princípios tributários geralmente aceitos", em respeito à *equivalência* (Art. 21, § 2º, *e*), o que se dá, *v.g.*, quando a tributação do Estado Requerente ostentar natureza confiscatória. A assistência também poderá ser recusada caso o Estado Requerido considere a tributação no Estado Requerente "contrária às disposições de uma convenção para evitar a dupla tributação".

A nacionalidade do contribuinte não deve, ainda, submetê-lo a um tratamento desigual: a aplicação da Convenção não deve se traduzir em uma discriminação entre os nacionais do Estado Requerido e os do Estado Requerente que se encontrem em idêntica situação (Art. 21, § 2º, *f*). O Estado Requerido pode, assim, recusar um pedido de assistência quando as informações solicitadas forem usadas para aplicar ou executar uma disposição da legislação fiscal desse Estado que sejam discriminatórias em relação aos contribuintes do Estado Requerido.

O Princípio da Subsidiariedade aparece, mais uma vez, na alínea *g*, a qual prevê a possibilidade de o Estado Requerido se recusar a dar seguimento a um pedido, caso considere que o Estado Requerente não utilizou, de forma adequada, todos os meios disponíveis em seu próprio território. Tal recusa é justificada pelo ônus que o atendimento ao pedido de assistência gera aos serviços administrativos do Estado Requerido, o que se verifica,

especialmente, nos casos de assistência à cobrança. Como a situação padrão é a aplicação da legislação tributária interna de cada Estado, constituindo o pedido de cooperação internacional uma situação excepcional, esta última sempre acarretará um acréscimo de trabalho e outros custos aos serviços fiscais do Estado Requerido.

Tendo em conta que a expressão "forma adequada" é dotada de algum grau de subjetivismo, tal previsão deve ser interpretada com parcimônia, já que sua utilização deliberada poderia retirar a efetividade da obrigação de prestar assistência (Art. 1º). O Estado Requerente tem a possibilidade de se contrapor à recusa, aduzindo que a adoção de medidas em seu próprio território poderia gerar dificuldades desproporcionais. Assim, no caso de assistência à cobrança, v.g., o Estado Requerente pode demonstrar que a constrição de determinados bens do devedor em seu próprio território dependeria de processo moroso e com poucas chances de efetividade; enquanto que no Estado Requerido é verificada a existência de bens de maior liquidez e cuja constrição poderia ser realizada mais facilmente.

A alínea *h*, por fim, prevê que o Estado Requerido também poderá se recusar a prestar assistência por uma questão de razoabilidade, quando os custos que implicariam a cobrança de um crédito superassem o montante do próprio crédito tributário.

3.7 Proteção aos Direitos Fundamentais dos Contribuintes

O recrudescimento do número de operações internacionais, bem como das formas, legítimas e ilegítimas, de se evitar a tributação, levou os Estados a criarem, em nível multilateral, mecanismos mais eficientes para garantir a adequada fiscalização, cobrança e arrecadação de tributos que garantissem a sustentabilidade do Estado Fiscal.

Há de se apontar, no entanto, que as normas internacionais criadas com o intuito de aprimorar as técnicas de fiscalização e arrecadação tributária, devem se preocupar em preservar determinados direitos fundamentais que são garantidos aos contribuintes pela legislação doméstica e pelos próprios dispositivos convencionais - sem que tais garantias, contudo, venham a tornar ineficazes o objeto e finalidade dos tratados. Antes de concordar em fornecer assistência mútua na arrecadação de impostos, os Estados considerarão, em particular, se a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes conferida pelas legislações do país requerido e do requerente é compatível, abrangendo, *v.g.*, o direito de recorrer, o direito à confidencialidade das informações, o direito ao contraditório, de ser assistido por um advogado e de receber um julgamento justo, além de outros.

Nesse sentido, a Convenção Multilateral prevê, já em seu preâmbulo, a necessidade "da coordenação de esforços entre os Estados no sentido de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria fiscal, relativamente a todo o tipo de impostos, assegurando ao mesmo tempo a *proteção adequada dos direitos dos contribuintes*". Na introdução, a Convenção assevera expressamente que "visa fomentar a cooperação internacional, tendo em vista assegurar uma melhor aplicação das legislações fiscais nacionais, no *respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes*". A preocupação relativa aos direitos dos contribuintes é constante, sendo asseverado, ainda na introdução, que a Convenção procura conciliar todos os interesses envolvidos, que dizem respeito aos requisitos da assistência internacional com vista ao apuramento e à cobrança de impostos, o respeito pelas características inerentes a cada um dos sistemas jurídicos nacionais, a confidencialidade das informações trocadas entre as autoridades nacionais e, por último, "*os direitos fundamentais dos contribuintes*".

Por fim, é assinalado que os contribuintes têm "*direito ao respeito pela sua privacidade*, e a um *procedimento apropriado na determinação dos respectivos direitos e as obrigações em matéria fiscal*, e bem assim à *proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação*".

Embora não haja inclusão detalhada dos direitos dos contribuintes no bojo da Convenção, as referências presentes no preâmbulo deixam clara a preocupação da Convenção em assegurar o *direito à privacidade* dos contribuintes cujas informações são trocadas. Já no que diz respeito aos *procedimentos*, a OCDE enumera os seguintes direitos:[400] i) o direito de ser informado relativamente a um determinado pedido de informação e seu conteúdo essencial (*v.g.*: "direito de notificação"); ii) o direito de participar do procedimento de coleta de informações (*v.g.*: "direito de consulta"); e iii) o direito de recorrer e de controlar a legitimidade do pedido da informação (*v.g.*: "direito de intervenção").[401] Xavier Oberson faz menção, ainda, ao direito de pagar um montante líquido e certo de tributo.[402]

Delimitado o rol de direitos dos contribuintes, cabe analisar em que casos a assistência na recuperação de tributos - notadamente mediante a forma de assistência troca de informações – teria o potencial de afrontar quaisquer dos referidos direitos, e de que forma harmonizar o interesse estatal de combater a evitação de tributos com a tutela relativa aos direitos individuais.

---

[400] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1994.
[401] Cf. ROCHA, 2016.
[402] OBERSON, op. cit., 2019, p. 241.

3.7.1 Direito à Intimidade e à Privacidade

A intimidade está intrinsecamente ligada à vida privada ou privacidade, significando dizer que o contribuinte possui o direito de ficar tranquilo e em paz ou, simplesmente, tem o direito de estar só. Os bens tutelados são o segredo e a liberdade da vida privada, sendo válido apontar que nem sempre a divulgação e a investigação são benéficas ao homem. Uadi Lammêgo Bulos cita o Juiz Cooly, que proclamou, em 1873, como decorrência do *right of privacy*, o *right to be alone*, ou *right of an individual to live a life of reclusion and anonimity*.[403] Fato é que não há como falar em privacidade sem pensar em intimidade; a última constitui o modo de ser do indivíduo, concernindo à sua esfera secreta, enquanto a primeira abarca todas as manifestações da esfera íntima da pessoa, suas relações familiares e afetivas, hábitos, pensamentos e segredos.[404]

A regra da confidencialidade prevista no Art. 22 não tem outro propósito senão o da proteção da esfera privada das pessoas, da inviolabilidade de segredos e de informações que revelam o seu *modus vivendi*, hábitos e particularidades. Dessa forma, a razão de ser da confidencialidade é a proteção da própria intimidade e vida privada dos contribuintes, não havendo propriamente um "direito à confidencialidade", mas sim à privacidade, aos segredos que permeiam a vida íntima das pessoas. A confidencialidade visa a instrumentalizar a proteção do direito à privacidade e à intimidade, sendo que sua existência tem o principal propósito de - uma vez reconhecida a existência de tais direitos - obviar a sua violação.

A. J. Cockfield considera que a informação relativa aos contribuintes figura "*among the most sensitive forms of personal information*".[405] A informação fiscal ou bancária obtida ou em poder da Administração tributária é, por sua natureza, uma informação confidencial e protegida, sujeita a estritas regras de sigilo por estar afeta a algum segredo profissional, comercial ou a algum direito de propriedade do contribuinte.[406]

Diante do caráter extremamente sensível das informações coletadas e armazenadas, é deveras importante que as autoridades disponham de ferramentas para fornecer a proteção adequada aos referidos dados, evitando que pessoas não autorizadas tenham indevido acesso àqueles. No entanto, por mais que as administrações tributárias envidem reais esforços para manter as informações sensíveis dos contribuintes em sigilo, não se pode descurar da possibilidade de ocorrência de ataques cibernéticos e da ação de *crackers*, conforme já

[403] BULOS, 2003, p. 145.
[404] Cf. BULOS, op. cit., 2003, p. 145.
[405] Cf. COCKFIELD, 2016, p. 503.
[406] Cf. EZQUERRO, 2014, p. 16.

ocorreu em passado recente.[407] Para Viktoria Wöhrer, ainda que a troca de informações não acarrete, necessariamente, a sua divulgação ao público, uma troca de informações substancial e a coleta e armazenamento de dados em massa em diferentes países aumenta o risco de que tais informações sejam usadas de forma ilegal, já que quanto mais pessoas possuírem acesso a tal tipo de informação, o risco de vazamento será, correlatamente, maior.[408]

Não obstante se faça o registro da existência dos supracitados riscos, pensamos que eles não se atenham unicamente à troca de informações entre jurisdições estrangeiras, estando presentes em qualquer outra situação que envolva coleta e processamento de dados em massa. Deve-se, contudo, fazer o alerta de que as autoridades que se propõem a realizar a assistência - o que envolve a troca de informações - devem estar devidamente aparelhadas para garantir que os dados sensíveis de seus contribuintes não sejam objeto de vazamentos indevidos, devendo-se atentar, nesse tocante, para o que está disposto em nas legislações domésticas e convenções. Quanto ao risco de divulgação indevida, de se registrar que muitas das administrações fazendárias "have confidentiality standards that do not pass the OECD test, and even those tax administrations that do have a confidentiality policy and rules and tests are notorious for losing confidential information to the public at large".[409] Além da problemática concernente ao vazamento de dados sigilosos, é de se ter em mente que existe, ainda, o risco de que as informações sejam utilizadas indevidamente, para outros propósitos que não o de perseguir a satisfação do crédito tributário. Tal risco pode ser agravado quando as informações solicitadas são fornecidas a regimes autoritários e corruptos, não se podendo assegurar que os dados não serão utilizados de forma indevida ou explorados para fins políticos.[410]

É fundamental que os Estados que procedem à troca de informações observem os padrões mínimos de confidencialidade estabelecidos pela OCDE, com vista a blindar eventuais vazamentos indesejáveis violadores da intimidade e privacidade, devendo assegurar, ainda, os direitos procedimentais dos contribuintes. Caso os Estados envolvidos sejam negligentes quanto à observância dos padrões mínimos, propiciando a divulgação indevida de dados sigilosos dos contribuintes, ou, ainda, sua utilização para propósitos não relacionados à cobrança fiscal, deve-se considerar a possibilidade da devida compensação indenizatória decorrente da responsabilidade estatal. No caso brasileiro, deverá ser observada

---

[407] Em julho de 2019, aproximadamente 5 milhões de contribuintes na Bulgária tiveram dados financeiros furtados por *crackers*, em invasão que pode ter comprometido quase todos os registros pessoais da população adulta naquele país.
[408] Cf. WÖHRER, op. cit., 2018, p. 173.
[409] Cf. FRANS, 2014, p. 1.153.
[410] Cf. WÖHRER, op. cit., 2018, p. 181.

a regra disposta no art. 37, § 6º, da Constituição Federal, podendo a União Federal responder civilmente pela violação de direitos do contribuinte, desde que comprovado o nexo de causalidade entre referida transgressão e a conduta do agente público. No entanto, caso a violação ao direito do contribuinte decorra da ação de um agente estatal estrangeiro, obviamente a regra em questão não poderá ser aplicada, devendo ocorrer a responsabilização do Estado estrangeiro de acordo com as regras domésticas deste país.

3.7.2 Regra da Confidencialidade

Conforme apontado, os dispositivos concernentes à confidencialidade visam à proteção dos direitos à privacidade e à intimidade. Não há que se falar em confidencialidade se inexiste privacidade a ser protegida, razão pela qual preferimos nos referir à *regra* da confidencialidade em vez de *direito* à confidencialidade. Assim, a respeito da confidencialidade das informações, o Art. 22 dispõe que as informações obtidas serão "consideradas confidenciais e protegidas do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna dessa Parte" e, caso seja necessário para garantir o nível desejável de proteção de dados de caráter pessoal, deve-se também assegurar conformidade com a legislação interna do Estado que presta as informações. Ou seja, havendo necessidade à salvaguarda de direitos, poderá ser adotado o grau de sigilo exigido pela legislação do país que forneceu as informações de caráter pessoal (Art. 22, § 1º). Para Xavier Oberson, tal previsão significa que deverá prevalecer o padrão mais alto de confidencialidade quando confrontados os parâmetros da lei interna do Estado Requerente e aqueles do Estado Requerido.[411] Apesar do abalizado entendimento, não nos parece que seja mandatória a aplicação do mais alto padrão de confidencialidade, até mesmo porque a redação do dispositivo em questão é expressa ao afirmar que serão exigidas garantias por força da legislação interna da Parte que presta as informações "se necessário". Para Sergio André Rocha, a regra segundo a qual o sigilo é protegido conforme estabelecido na legislação do Estado Requerente é insuficiente, considerando-se o fato de que o direito ao sigilo não é integralmente protegido na legislação interna de alguns países.[412]

As informações obtidas apenas poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades encarregadas dos procedimentos executivos ou declaratórios, da liquidação ou da cobrança dos tributos do Estado Requerente (Art. 22, § 2º). Somente referidas autoridades poderão se

[411] OBERSON, op. cit., 2019, p. 75.
[412] Cf. ROCHA, 2016.

utilizar de tais informações e exclusivamente para os fins acima mencionados, embora possa haver a divulgação pública no decurso de audiências públicas em tribunais ou em decisões judiciais relativas aos tributos cobrados. Note-se que o referido dispositivo possibilita a divulgação das informações obtidas em audiências públicas, nada dizendo a respeito da possibilidade de sua divulgação nos autos de processo judicial em curso. Não obstante, entendemos que não existiriam óbices à utilização de tais informações sigilosas nos autos de ação em curso no Estado Requerido, desde que requerida a decretação de sigilo à autoridade judicial competente (Art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 105/2001). Como a regra autoriza a revelação de tais dados sigilosos no bojo de decisões judiciais, pressupõe-se que a autoridade judicial deva ter tido, necessariamente, acesso a tais informações por meio de um processo judicial – conduta essa que não seria, portanto, vedada pelo ordenamento jurídico.

De se registrar que as informações obtidas também podem ser utilizadas para outros fins, como o combate à lavagem de capitais, à corrupção ou ao financiamento do terrorismo, quando as informações puderem ser utilizadas para esse fim nos termos da legislação do Estado Requerido e a autoridade competente desse Estado autorizar referida utilização (Art. 22, § 4º).[413] Em razão de seu caráter multilateral, a cooperação abre a possibilidade de efetivação de intercâmbio de informações entre mais de dois Estados, envolvendo uma terceira parte. Quanto ao compartilhamento ou repasse das informações obtidas a um terceiro Estado, apenas será possível mediante autorização prévia da autoridade competente do Estado que as forneceu originariamente, ou seja, do Estado Requerido (Art. 22, § 4º, *in fine*).

No que concerne ao segredo das informações, seja de natureza comercial ou profissional, as regras devem ser interpretadas com parcimônia e razoabilidade, sob pena de inviabilizar ou comprometer a aplicação da Convenção. Conforme já salientado anteriormente, o Estado Requerente deverá atentar às regras de confidencialidade do Art. 22 da Convenção, de forma a evitar o uso de informações relativamente a propósitos não autorizados, com produção de consequências negativas na esfera de proteção aos direitos dos contribuintes. Ressalve-se, porém, que tal proteção não deve ser aplicada aos casos em que um documento é entregue a um advogado ou representante legal por um cliente com o único propósito de evitar que o Estado Requerente tenha dele conhecimento.

Pois bem, diante da existência de riscos aos direitos dos contribuintes perante suas legislações nacionais - mormente no que diz respeito à privacidade e sigilo de dados - indaga-

[413] Cf. OBERSON, op. cit., 2019, p. 75-76.

se se, de forma correlata ao incremento da troca de informação e assistência entre países, a proteção ao direito dos contribuintes deveria ser aprimorada. Pensamos que deva ser buscado um necessário equilíbrio entre, de um lado, a necessidade estatal de obter as informações com o escopo de promover a cobrança de tributos e evitar, com isso, a perda da arrecadação fiscal decorrente de evasão e elisão fiscais e, de outro, o direito do contribuinte de não sofrer violações indevidas em sua esfera privada.

Não se quer dizer, com isso, que o contribuinte deva invocar, em qualquer situação, tal proteção como um escudo apto a afastar qualquer situação que envolva a troca de informações financeiras que lhe pertencem; deve-se promover a proteção dos direitos individuais com observância da legislação doméstica, mas sem que isso, de outra parte, implique indevido retardamento do procedimento que visa à cobrança ou, ainda, o completo esvaziamento do objeto e finalidade do próprio tratado. Sergio André Rocha bem sintetiza o conflito entre, de um lado, o direito de acesso à informação fiscal pela administração fazendária com vista à efetividade dos atos voltados à cobrança e, de outro, os direitos do contribuinte:[414]

> On analysing the challenges involved in establishing a global system of exchange of tax information between states, it can be seen that possibly the greatest of these is the effectiveness of such a system. In other words, the major challenge is to ensure that the information reaches the state that needs it in time for it to be used effectively by the fiscal or judicial authorities of that state. On the other hand, the institutionalization of rights of taxpayers, to the extent that this includes them in a process that would otherwise occur only between states, prolongs the time for reply on the part of the requested state and may even, in a specific case, make the exchange of information ineffective.
> In choosing between the effectiveness of the exchange of information and protection of the rights of the taxpayers, greater importance has been attached to the former, thereby leaving the rules governing the rights of taxpayers to the domestic legislation of the states involved. Even then, these are always subject to the principle that rights guaranteed by domestic law cannot jeopardize the exchange of information.

A busca pela necessidade de se encontrar referido ponto de equilíbrio fica claro em alguns pontos da Convenção CoE / OCDE, que em diversas passagens busca fazer o contraponto do direito de privacidade do contribuinte em relação ao direito estatal de ter acesso às informações para ter ferramentas disponíveis à efetiva cobrança de crédito público.

Cite-se, a título de exemplo, que o Art. 21, § 3º, da Convenção prevê que os limites à assistência "não devem, em caso algum, ser interpretados no sentido de permitir que o Estado Requerido se recuse a prestar tais informações pelo simples fato de estas não se revestirem de interesse para si, no âmbito interno". Vale dizer que as previsões concernentes às limitações

[414] ROCHA, op. cit., 2016, p. 503.

do pedido de assistência – que constituem uma salvaguarda aos direitos dos contribuintes - não devem permitir interpretação que conduza à possibilidade de o Estado Requerido se recusar a prestar as informações pelo simples fato de não ter interesse nos dados a serem fornecidos. Trata-se de uma limitação ao próprio direito de limitar: a Convenção estatui, num primeiro momento, os limites aos pedidos de assistência para, num segundo momento, estabelecer restrição à invocação de tais limites, afastando-se tal possibilidade quando o Estado se recusar a prestar as informações sem que haja fundamentação jurídica (Art. 21, § 3º).

Outro dispositivo ilustrativo do embate entre o direito dos contribuintes e o direito à obtenção de informações fiscais com o escopo de promover a cobrança de tributos é o parágrafo 4º do mencionado dispositivo, segundo o qual, das limitações previstas nos parágrafos 1º e 2º não pode decorrer interpretação no sentido de permitir "que o Estado requerido se recuse a prestar informações unicamente porque estas são detidas por um banco (...) ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa". Tal parágrafo, alterado pela emenda de 2010, não pode levar à interpretação de que a versão anterior da Convenção não permitiria a troca de informações dessa estirpe; já que diversos países trocaram informações ao abrigo da versão anterior do artigo, constituindo referida alteração um reflexo da prática já corrente.[415]

Resta evidente o embate de dois interesses conflitantes, diante do qual o maior desafio é estabelecer um equilíbrio: de um lado, o estatal, visando a exercer o direito de acesso à informação com vista à consecução de um objetivo que é público, relacionado à persecução do crédito fiscal; e de outro, o direito do sigilo das informações bancárias do contribuinte, protegidas por legislação específica.

A Convenção externa, em diversos momentos, sua preocupação em assegurar a efetividade dos mecanismos de assistência por ela fornecidos aos entes estatais, sem, contudo, descurar dos direitos titularizados pelos contribuintes e que são tutelados, via de regra, pelas respectivas legislações domésticas. A fim de preservar tais direitos, não há vedação à recusa, pelo Estado Requerido, ao pedido de assistência formulado pelo Estado Requerente, porém apenas nas hipóteses estritamente previstas como limitações ao dever de prestar assistência, e desde tal recusa seja devidamente motivada, sob pena de se esvaziar o objeto e a finalidade da Convenção. Também se deve fazer o registro de que eventuais disposições contratuais ou previsões estatutárias de bancos, agentes fiduciários ou outras instituições financeiras jamais

[415] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 63. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.

poderão servir de fundamentação a uma recusa a um pedido de assistência com fulcro no parágrafo 4º - isso porque, obviamente, referidos dispositivos detêm natureza de caráter privado e não são oponíveis à Administração Fazendária.

Embora seja de salutar importância o respeito aos direitos dos contribuintes, não seria adequado esvaziar o objeto e finalidade da Convenção a pretexto de protegê-los, devendo-se atentar que o propósito daquela se volta ao interesse público que consiste na recuperação do crédito tributário.

Por fim, de se assinalar que o desenvolvimento da técnica e da ciência produz riscos imprevisíveis, com consequências nocivas para a saúde, meio ambiente e também à economia, como se pode constatar pelas oscilações dos mercados financeiros internacionais. Nessa senda, Caio César Morato salienta que "o risco de uma crise econômica mundial que leve a pauperização de alguns Estados soberanos coloca em discussão a rigidez dos direitos fundamentais dos contribuintes". [416]

É de se afirmar, em síntese, que presente o embate entre direitos fundamentais do contribuinte e a pretensão estatal no que se refere à troca de informações para fins fiscais, deve-se ter como parâmetros balizadores os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, a fim de se estabelecer o desejável sopesamento entre os interesses envolvidos, verificados os pressupostos, de fato e de direito, presentes no caso em concreto.

3.7.3 Direitos Procedimentais

Além da observância dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade na aplicação das disposições da Convenção, para que o processamento e armazenamento de dados do contribuinte estejam alinhados com os padrões mínimos de salvaguarda dos direitos individuais, devem ser assegurados direitos procedimentais aos contribuintes.[417] Diante disso,

---

[416] MORATO, op. cit., 2018, p. 73.

[417] "The technological developments and the increasing computerization of public administration have made the setup and interconnection of data sets much easier and also influenced data collection by tax administrations. In order to fight tax evasion and tax avoidance, cross-border cooperation in tax matters and, in particular, exchange of information has become more important. The initiatives for increasing automatic exchange of information require the reporting and exchange of a greater amount of data with an increasing number of tax administrations. Instead of merely exchanging information on request when one tax administration has a lack of information, more and more information is systematically exchanged on an automatic basis.

As the frameworks for automatic exchange of tax rulings and automatic exchange of CbC reports mainly address legal persons, the analysis of whether automatic exchange of information for tax purposes is in line with data protection safeguards focused on automatic exchange of financial account information under DAC, FATCA, and the CRS MCAA (section 7.3.3.). For data processing to be in line with data protection safeguards, it requires a legal basis and a legitimate purpose and also needs to be proportional. Furthermore, the data subject must, in general, be granted procedural rights. A restriction of the procedural rights in only allowed with a legitimate basis and must be necessary and proportional". Cf. WÖHRER, op. cit., 2018, p. 412.

a OCDE garante aos contribuintes, nos procedimentos envolvendo a troca de informações, o direito de notificação, o direito de consulta e o direito de intervenção.[418]

Por meio do procedimento de notificação, o contribuinte será informado a respeito das informações a serem trocadas, sobre o país que solicitou as informações, os impostos afetados, a norma legal que regulamenta o intercâmbio e a possibilidade de oposição à assistência. Países como Alemanha, Luxemburgo, Suíça, Suécia, Países Baixos e Portugal regulam o direito de notificação, o qual é relevante especialmente na hipótese de existir uma contradição entre os dados obtidos de terceiros e aqueles fornecidos pelo contribuinte afetado pela troca de informações. Na hipótese de serem apontadas divergências, o contribuinte deverá ter a oportunidade de prestar os devidos esclarecimentos e reivindicar as alterações que julgar serem apropriadas. No entanto, poderá ocorrer situação diversa, na qual os dados mantidos pela Administração Tributária constituem uma evidência, seja porque foram declarados pelo próprio contribuinte ou porque foram obtidos após o desenvolvimento de ações de verificação e investigação. Nesse caso, por se tratar de informação obtida pela Administração Tributária no âmbito das atividades de investigação, indaga-se se a troca poderia ser realizada sem o prévio conhecimento do contribuinte. Entendemos que caso as informações tenham sido obtidas em procedimento investigatório em que assegurados os procedimentos e garantias legais, inexiste qualquer óbice à efetivação da assistência sem o prévio conhecimento do contribuinte, já que a notificação do contribuinte *em todo e qualquer caso* poderia comprometer a efetividade da medida.[419]

Já o direito de consulta corresponde à possibilidade de que a parte afetada pela troca de informações seja ouvida antes do envio dos dados ao Estado Requerente e, por fim, o direito de intervenção corresponde à possibilidade de que a pessoa afetada pela troca tenha o direito de recorrer de decisões, intervindo em processos administrativos e judiciais antes e após a troca.

Sergio André Rocha aponta que os modelos da OCDE jamais estabeleceram um rol prevendo tais direitos e, mesmo quando há uma referência mais clara a eles, isso significa apenas que os direitos estabelecidos na legislação nacional dos estados contratantes são respeitados. Para mencionado autor, seria desejável que os direitos dos contribuintes de participar do processo fossem mais especificamente estabelecidos no próprio texto dos

---

[418] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1994.

[419] Em sentido contrário ao nosso entendimento, asseverando que o contribuinte deve ser notificado mesmo que as informações fiscais tenham sido obtidas mediante procedimento regular ou declaração do próprio contribuinte, está Teodoro Cordón Ezquerro, para quem a troca sem notificação prévia poderia constituir uma redução das garantias legais do contribuinte. Cf. EZQUERRO, op. cit., 2014, p. 21.

tratados.[420] Entendemos de modo diverso, já que o foco da troca de informações na assistência voltada à cobrança de tributos é a recuperação do crédito fiscal e o combate à fraude fiscal e à evasão, restando os direitos individuais dos contribuintes já devidamente amparados pelas legislações internas de cada Estado. Por outro lado, ainda que se pudesse cogitar num rol de direitos procedimentais nas trocas de informações a pedido, a participação do contribuinte seria absolutamente incompatível com um modelo de trocas automáticas de informações. Assim, ao nosso sentir, a previsão expressa de tais direitos procedimentais nos tratados poderia causar indevidas procrastinações ou até mesmo inviabilizar a consecução da finalidade da assistência mútua.

Não se pode ignorar, em última análise, que o exercício do direito de participação pode ter o efeito de retardar ou mesmo de obstaculizar a troca de informações, a ponto de frustrar o sucesso da assistência entre os Estados e a possibilidade de efetiva recuperação do crédito fiscal. Desse modo, é curial que seja buscado um equilíbrio entre os elementos em conflito, priorizando-se o interesse público inerente ao combate à elisão e evasão fiscais, e deixando-se às respectivas legislações domésticas o mister de reger os direitos dos contribuintes, que seguem protegidos.[421]

3.8 Reservas

Quanto à instituição de reservas, a Convenção permite um certo grau de flexibilidade com a intenção de assegurar que os Estados se engajem internacionalmente, ao mesmo tempo em que respeitam os princípios vigentes em seu direito doméstico. De se transcrever a redação do Art. 30 da Convenção, dispositivo que autoriza expressamente a formulação de reservas:

> ARTIGO 30.°
> RESERVAS
> 1. No momento da assinatura ou do depósito do respectivo instrumento de ratificação, de aceitação ou de aprovação, qualquer Estado pode declarar que se reserva o direito de:
> a) não prestar qualquer forma de assistência em relação aos impostos de outras Partes incluídos numa das categorias enunciadas na alínea b) do número 1 do Artigo 2.°, desde que a referida Parte não tenha incluído no Anexo A da Convenção nenhum dos seus próprios impostos dessa categoria;
> b) não prestar assistência em matéria de execução de créditos fiscais, ou de multas administrativas, em relação a todos os impostos ou em relação apenas aos impostos de uma ou de mais categorias enunciadas no número 1 do Artigo 2.º;
> c) não prestar assistência relativamente a créditos fiscais já existentes à data da entrada em vigor da Convenção nesse Estado, ou, se tiver sido previamente

[420] Cf. ROCHA, op. cit., 2016.
[421] Cf. EZQUERRO, op. cit., 2014, p. 23.

> formulada uma reserva nos termos do disposto na alínea a) ou na alínea b), à data da suspensão da referida reserva em relação aos impostos da categoria em questão;
> d) não prestar assistência em matéria de notificação de documentos em relação a todos os impostos, ou apenas em relação aos impostos de uma ou de mais categorias enunciadas no número 1 do Artigo 2.°;
> e) não aceitar as notificações por via postal, de acordo com o disposto no número 3 do Artigo 17.°;
> f) aplicar o disposto no número 7 do Artigo 28.º exclusivamente no caso de assistência administrativa que abranja os exercícios fiscais com início em ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte, ou, na ausência de exercício fiscal, no caso de assistência administrativa relativa a obrigações fiscais geradas em ou após 1 de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte.

Como se vê, a Convenção lista uma série de possíveis reservas que os Estados podem fazer com relação aos tributos cobertos e também ao tipo de assistência a ser fornecida. Reservas podem ser feitas no momento da assinatura ou quando do depósito do instrumento de ratificação, podendo ser feitas ou retiradas também em momento posterior.

A esse respeito, a Convenção prevê a possibilidade de inserir as reservas com relação aos objetos previstos no artigo 30º, número 1, *a* a *f*. O mencionado dispositivo prevê a possibilidade de instituição de reservas em relação às seguintes matérias: i) assistência administrativa de qualquer tipo em respeito a outros tributos diversos daqueles sobre a renda, lucros, ganhos de capital ou lucro líquido cobrados pelo Governo Federal; ii) recuperação de créditos fiscais ou de multas administrativas; iii) assistência administrativa para recuperação de créditos fiscais já existentes na data da entrada em vigor da Convenção; iv) não prestação de assistência em matéria de notificação de documentos em relação a todos os impostos, ou apenas em relação aos impostos de uma ou de mais categorias enunciadas no número 1 do Artigo 2.°; v) não aceitação de notificações por via postal, de acordo com o disposto no número 3 do Artigo 17.°; e vi) aplicação do disposto no número 7 do Artigo 28º exclusivamente no caso de assistência administrativa que abranja os exercícios fiscais com início em ou após 1º de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte, ou, na ausência de exercício fiscal, no caso de assistência administrativa relativa a obrigações fiscais geradas em ou após 1º de Janeiro do terceiro ano anterior àquele em que a Convenção, alterada pelo Protocolo de 2010, entrou em vigor no que diz respeito a uma Parte.

A aposição de nenhuma outra reserva é possível. Se um Estado fez uma reserva, ele pode se recusar a prestar assistência para os tributos que são objeto da reserva ou com relação à forma de assistência que é objeto da reserva. Para Achim Pross e Raffaele Russo, de forma

correlata, não será possível a esse Estado solicitar a assistência - em relação à qual fez a reserva - dos demais Estados Partes. No entanto, mesmo quando uma Parte tenha formulado uma reserva geral contra a prestação de assistência administrativa a outros Estados relativamente a um tipo específico de tributo ou a uma forma de assistência, essa parte não está impedida de prestar essa assistência em casos específicos, se assim o desejar. [422]

Louise Parker assevera que, dentre as limitações externas à efetividade da assistência, está compreendida a possibilidade de formulação de reservas aos dispositivos da Convenção CoE / OCDE. Ela tece interessante consideração, ao afirmar que enquanto a Convenção Nórdica e a Diretiva 2010/24/EU não trazem em seu bojo qualquer previsão concernente à possibilidade de reservas, a Convenção CoE / OCDE autoriza de forma expressa os Estados a formularem reservas quanto à assistência na recuperação de tributos (Art. 30, § 1º, *b*), limitando excessivamente o escopo de aplicação da Convenção. Independentemente dos motivos pelos quais os países têm feito reservas ao dispositivo que permite a assistência mútua na recuperação de tributos, parece-lhe ser preferível que os Estados procedam à troca de informações recíproca do que, simplesmente, não promovam assistência alguma: [423]

> While the Nordic Convention and Directive 2010/24/EU do not provide for reservations, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters explicitly allows states to reserve the right not to assist in the collection of taxes, despite being parties to the Convention. In fact, nearly half (42 of 106) of the states that are party to the treaty have availed themselves of this option. It almost goes without saying that this tremendously limits the scope of the Convention's application with regard to assistance in the collection of taxes. One may wonder why states would make such reservations. It has been argued that in the present climate of state cooperation regarding tax matters, states have little reason for refusing to lend assistance in the recovery of taxes. In fact, it has been argued that upholding the revenue rule would be anachronistic and destructive. Nevertheless, it seems that it is still more favourable for states to cooperate in certain matters, such as exchange of information, rather than to have no cooperation at all. With regard to article 27 of the OECD Model and the UN Model, it remains to be seen whether and how effectively it will be used in practice, as it is possible for states to modify it to be less extensive, or not include it at all.

Com efeito, é requisito mínimo para adesão à Convenção a capacidade de "fornecer informações relativas aos impostos sobre os rendimentos, os lucros e as mais-valias e sobre o património líquido percebidos a nível da administração central".[424] Porém, pergunta-se: seria suficiente aceitar o fato de que é preferível promover à troca de informações do que,

---

[422] PROSS; RUSSO, op. cit., 2012, p. 365.
[423] PARKER, Louise. op. cit., p. 6.
[424] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 80. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf

simplesmente, não promover qualquer tipo de cooperação? A mera troca de informações relativamente a tais tributos estaria a assegurar o objeto e finalidade da Convenção, que segundo a própria OCDE, "*is the most comprehensive multilateral instrument available for all forms of tax co-operation to tackle tax evasion and avoidance*"?[425]

Em que pese a expressa autorização convencional para a formulação de reservas, é necessário enfrentar a questão relativa ao embate entre o poder soberano de formulação de reservas e a efetividade da Convenção CoE / OCDE, à luz do disposto na CVDT e documentos anexos à própria Convenção.

3.8.1 Reservas Formuladas pelo Brasil (Art. 1º, do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016)

No caso específico do Brasil, foram inseridas reservas conforme o preceituado no Art. 30, parágrafo 1º, *b*, *d* e *e* da Convenção, *ex vi* do disposto no art. 1º, do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, que promulga o texto da Convenção CoE / OCDE:[426]

> Art. 1º Fica promulgado o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada em Cannes, em 3 de novembro de 2011, com as seguintes reservas:
>
> I - nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.b, da Convenção, o Governo brasileiro não prestará assistência quanto à recuperação de qualquer crédito tributário ou quanto à recuperação de multas administrativas, para todos os tributos;
>
> II - nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.d, da Convenção, o Governo brasileiro não prestará assistência quanto à notificação para todos os tributos; e
>
> III - nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.e, da Convenção, o Governo brasileiro não permitirá que sejam feitas notificações por meio postal, conforme disposto no Artigo 17, parágrafo 3º.

Convém fazer uma breve análise das reservas formuladas de acordo com o mencionado Decreto, a fim de que se estabeleça, com precisão, em que medida a Convenção poderá ser aplicada pelo Brasil. Rememore-se, de forma breve, as formas de assistência administrativa previstas pela Convenção: i) a troca de informações; ii) a assistência na recuperação de créditos tributários e medidas cautelares; e iii) a notificação de documentos.

---

[425] Disponível em: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm.

[426] Haja vista que as reservas instituídas pelo Decreto nº 8.842/2016 eliminam qualquer possibilidade de o Estado brasileiro prestar assistência em matéria de cobrança de créditos fiscais em relação a todos os tributos, bem como em matéria de notificação de documentos e de notificações via postal, tem-se que sua aplicabilidade se restringe à assistência administrativa para a troca de informações.

No que diz respeito à troca de informações, os Estados Partes podem trocar qualquer informação que seja previsivelmente relevante para a Administração ou para a aplicação de suas leis domésticas concernentes aos tributos por ela abrangidos. Os cinco principais métodos de trocas de informações cobertos pela Convenção são a troca de informações a pedido (Art. 5º), a troca automática de informações (Art. 6º), a troca espontânea de informações (Art. 7º), os exames fiscais simultâneos (Art. 8º) e os exames fiscais no estrangeiro (Art. 9º).

Já a assistência na recuperação de créditos tributários diz respeito ao uso, pelo Estado Requerido, de suas regras processuais de direito doméstico e aparato estatal para recuperar tributos devidos a outro Estado. Em outras palavras: a pedido de um determinado Estado Parte, o Estado Requerido deve adotar providências para recuperar tributos devidos àquele primeiro, promovendo os atos executórios como se estivesse recuperando um tributo seu. Os procedimentos tendentes a promover a assistência mútua para a cobrança de tributos vão muito além, portanto, da mera troca de informações entre as autoridades fiscais de dois países: permitem que o Estado Requerido aja concretamente em prol da satisfação de crédito tributário oriundo do Estado Requerente, valendo-se de seus mecanismos processuais previstos na legislação doméstica para efetivar a expropriação de bens do devedor.

No que concerne à notificação de documentos, a Convenção também assegura que avisos ou lembretes cheguem ao conhecimento do contribuinte, evitando-se que sejam tomadas medidas de execução contra um indivíduo que desconheça a existência do crédito tributário.

Por meio do Decreto nº 8.842/2016, o Estado brasileiro expressamente excluiu a possibilidade: i) de prestar assistência em matéria de recuperação de créditos fiscais, ou de multas administrativas, em relação a todos os tributos enunciados no número 1 do Artigo 2º da Convenção; ii) de prestar assistência quanto à notificação para todos os tributos; e, por fim, iii) de efetivação de notificação por via postal, consoante o disposto no Artigo 17, parágrafo 3º, da Convenção. Eis o quadro disponibilizado no sítio do Conselho da Europa, relativo às reservas formuladas pelo Brasil à Convenção CoE / OCDE:[427]

[427] Quadro Disponível em: https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations.



Brazil

Declaration contained in the instrument of ratification deposited with the Secretary General of the OECD, on 1 June 2016 - Or. Engl.

ANNEX A - Taxes to which the Convention applies

Article 2, paragraph 1:
a) paragraph 1.a.i: Income Tax and Social Contribution on Net Profits;
b) paragraph 1.b.ii: Contribution for the Program for Social Integration and Social Contribution for the Financing of Social Security;
c) paragraph 1 .b.iii.D: Tax on Industrialized Products;
d) paragraph 1.b.iii.G: any other taxes administered by the Secretariat of the Federal Revenue of Brazil.
Period covered: 01/10/2016 -
Articles concerned : 2

Reservation contained in the instrument of ratification deposited with the Secretary General of the OECD, on 1 June 2016 - Or. Engl.

Pursuant to Article 30, paragraph 1(b), of the Convention, the Government of Brazil will not provide assistance in the recovery of any tax claim, or in the recovery of administrative fines, for all taxes.
Period covered: 01/10/2016 -
Articles concerned : 30

Reservation contained in the instrument of ratification deposited with the Secretary General of the OECD, on 1 June 2016 - Or. Engl.

Pursuant to Article 30, paragraph 1(d), of the Convention, the Government of Brazil will not provide assistance in the service of documents for all taxes.
Period covered: 01/10/2016 -
Articles concerned : 30

Reservation contained in the instrument of ratification deposited with the Secretary General of the OECD, on 1 June 2016 - Or. Engl.

Pursuant to Article 30, paragraph 1(e), of the Convention, the Government of Brazil will not permit the service of documents through the post, as provided for in paragraph 3 of Article 17 of the Convention.
Period covered: 01/10/2016 -
Articles concerned : 17, 30

As reservas formuladas pelo Brasil o desobrigam a prestar duas das formas de assistência expressamente previstas, não fazendo qualquer ressalva somente no que concerne à troca de informações. Dessa feita, os pedidos de informações oriundos de Estados estrangeiros deverão ser atendidos em todas as suas modalidades, nos moldes do previsto nos artigos 5º a 9º da Convenção. Também não haverá óbice quanto à assistência recíproca para troca de informações relativamente a créditos fiscais já existentes à data da entrada em vigor da Convenção, uma vez que o Brasil não formulou qualquer reserva quanto ao art. 30, § 1º, *c*.

Da mesma forma, em razão do princípio da reciprocidade (Art. 30, § 5º), somente os pedidos de trocas de informações formulados pelo Estado brasileiro a Estado Parte da Convenção deverão ser obrigatoriamente atendidos.

As reservas formuladas são extensas, uma vez que abarcam praticamente todas as formas de assistência previstas na Convenção, relativamente a todos os tributos. Assim, muito embora o Brasil tenha informado no Anexo A que a Convenção seria aplicável ao imposto sobre a renda e contribuição sobre lucro líquido, contribuições previdenciárias, imposto sobre produtos industrializados e quaisquer outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, a assistência está restrita à troca de informações relativa a tais tributos.

As consequências que advêm da formulação das reservas supracitadas merecem análise apurada, já que delas exsurgem alguns questionamentos de relevância prática. Assim,

diante da inserção, pelo Brasil, das supracitadas reservas aos dispositivos da Convenção CoE / OCDE (cf. Art. 30, § 1º, *b*, *d*, *e*), que impossibilitam duas das três formas de assistência, em relação a todos os tributos, cumpre perquirir se a formulação indiscriminada de reservas pelo Brasil e por outros Estados Partes da Convenção CoE / OCDE teriam o condão de acarretar a falta de efetividade do instrumento por atentar contra seu objeto e finalidade, à luz do disposto no Art. 19, *c*, da CVDT.[428] Por fim, caso a resposta seja positiva, cabe o exame das consequências concernentes à formulação indiscriminada de reservas e, ainda, as possíveis soluções jurídicas aptas a assegurar a observância do objeto e finalidade da Convenção CoE / OCDE.

3.8.2 Reservas Formuladas[429] pelos Demais Estados Partes e Risco de Inefetividade da Convenção

O Conselho da Europa disponibiliza, em seu sítio, uma listagem contendo o nome dos Estados Partes da Convenção CoE / OCDE, bem como as respectivas datas de ratificação do referido instrumento e as reservas formuladas por cada um.[430]

Muitos dos países que formularam reservas que implicam a inaplicabilidade da maior parte de formas de assistência previstas na Convenção, são ou já foram considerados paraísos fiscais ou jurisdições com regimes fiscais privilegiados. Entre os Estados Partes que mais impuseram restrições à aplicação da Convenção CoE / OCDE por meio da formulação de reservas que retiram a possibilidade, inclusive, da assistência na recuperação de tributos (Art. 30, § 1º, *b*) estão as Bahamas,[431] Bahrain,[432] Barbados,[433] Brasil,[434] Brunei,[435] Canadá,[436] Chile,[437] China,[438] Hong Kong (Região Administrativa Especial da China),[439] Colômbia,[440] Costa Rica,[441] República Dominicana,[442] Equador,[443] Alemanha,[444] Guatemala,[445]

---

[428] A CVDT foi ratificada pelo Brasil em 25 de setembro de 2009, havendo sido promulgada por meio do Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009, com reservas aos artigos 25 e 66.
[429] Quadro de reservas atualizado até 21 de setembro de 2019, data da pesquisa.
[430] Quadro disponível em: https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations. Acesso em 13 de outubro de 2019.
[431] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[432] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f*, da Convenção.
[433] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[434] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *b, d, f*, da Convenção.
[435] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[436] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *b, d*, da Convenção.
[437] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, e, f*, da Convenção.
[438] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *b, d, e*, da Convenção.
[439] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[440] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d,* da Convenção.
[441] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.

Indonésia,[446] Irlanda,[447] Israel,[448] Itália,[449] Japão,[450] Cazaquistão,[451] Letônia,[452] Líbano,[453] Liechtenstein,[454] Luxemburgo,[455] Macedônia do Norte,[456] Malta,[457] Ilhas Marshall,[458] Mauritânia,[459] México,[460] Mônaco,[461] Paquistão,[462] Países Baixos,[463] Aruba,[464] Curaçao,[465] São Martinho,[466] Panamá,[467] Peru,[468] Catar,[469] Rússia,[470] São Cristóvão e Nevis,[471] Santa Lúcia,[472] São Vicente e Granadinas,[473] Samoa,[474] San Marino,[475] Arábia Saudita,[476] Senegal,[477] Sérvia,[478] Seychelles,[479] Singapura,[480] República Eslovaca,[481] Eslovênia,[482] Suíça,[483] Emirados Árabes Unidos,[484] Ilhas Montserrat (território britânico),[485] Ilhas Turcas e Caicos (território britânico),[486] Ilhas Cayman (território britânico),[487] Anguilla (território

---

[442] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[443] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, f,* da Convenção.
[444] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, f,* da Convenção.
[445] Reserva cf. Artigo 30, § 1º, *b*, da Convenção.
[446] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d*, da Convenção.
[447] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d*, da Convenção.
[448] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d*, da Convenção.
[449] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, da Convenção.
[450] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b,* da Convenção.
[451] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c,* da Convenção.
[452] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, f*, da Convenção.
[453] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *e*, da Convenção.
[454] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f*, da Convenção.
[455] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *f*, da Convenção.
[456] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *f*, da Convenção.
[457] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, da Convenção.
[458] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *f*, da Convenção.
[459] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f*, da Convenção.
[460] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, e*, da Convenção.
[461] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[462] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *e*, da Convenção.
[463] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, da Convenção.
[464] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *e*, da Convenção.
[465] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *e*, da Convenção.
[466] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *e*, da Convenção.
[467] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[468] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, *e*, da Convenção.
[469] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d,* da Convenção.
[470] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, f,* da Convenção.
[471] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[472] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, da Convenção.
[473] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[474] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, f*, da Convenção.
[475] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, f*, da Convenção.
[476] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f*, da Convenção.
[477] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f*, da Convenção.
[478] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f*, da Convenção.
[479] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, f*, da Convenção.
[480] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[481] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, da Convenção
[482] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d*, f, da Convenção.
[483] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, f,* da Convenção.
[484] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[485] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b,* da Convenção.
[486] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b,* da Convenção.

britânico),[488] Gibraltar (território britânico),[489] Ilha de Man (dependência da Coroa Britânica),[490] Ilhas Virgens Britânicas (território britânico),[491] Bermuda (território britânico),[492] Jersey (dependência da Coroa Britânica),[493] Guernsey (dependência da Coroa Britânica),[494] Estados Unidos da América,[495] Sérvia[496] e Uruguai.[497]

É interessante notar que a maior parte dos países ou jurisdições supracitados - que formularam reservas que impossibilitam a aplicação da Convenção CoE / OCDE no todo ou em parte - está listada no *Financial Secrecy Index*, da *Tax Justice Network*, que estabelece o *ranking* das jurisdições de acordo com o segredo bancário e fiscal e a escala de suas atividades financeiras no exterior. Todas as jurisdições que formularam reservas em relação a mais de uma forma de assistência prevista na Convenção CoE / OCDE figuram entre as 20 primeiras jurisdições constantes do *ranking*, com exceção de Taiwan e Tailândia, que não são Estados Partes:[498]

Rank	Jurisdiction	FSI Value[6]	FSI Share[7]	Secrecy Score[4]	Global Scale Weight[5]
1	Switzerland[2]	1589.57	5.01%	76.45	4.50%
2	USA[2]	1298.47	4.09%	59.83	22.30%
3	Cayman Islands[2]	1267.68	4.00%	72.28	3.79%
4	Hong Kong[2]	1243.68	3.92%	71.05	4.17%
5	Singapore[2]	1081.98	3.41%	67.13	4.58%
6	Luxembourg[2]	975.92	3.08%	58.20	12.13%
7	Germany[2]	768.95	2.42%	59.10	5.17%
8	Taiwan[2]	743.38	2.34%	75.75	0.50%
9	United Arab Emirates (Dubai)[2,3]	661.15	2.08%	83.85	0.14%
10	Guernsey[2]	658.92	2.08%	72.45	0.52%
11	Lebanon[2]	644.41	2.03%	72.03	0.51%
12	Panama[2]	625.84	1.97%	76.63	0.27%
13	Japan	623.92	1.97%	60.50	2.24%
14	Netherlands[2]	598.81	1.89%	66.03	0.90%
15	Thailand	550.60	1.74%	79.88	0.13%
16	British Virgin Islands[2]	502.76	1.59%	68.65	0.38%
17	Bahrain[2]	490.71	1.55%	77.80	0.11%
18	Jersey[2]	438.22	1.38%	65.45	0.38%
19	Bahamas	429.00	1.35%	84.50	0.04%
20	Malta	426.31	1.34%	60.53	0.71%

[487] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b*, da Convenção.
[488] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b*, da Convenção.
[489] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, e,* da Convenção.
[490] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, e,* da Convenção.
[491] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, f,* da Convenção.
[492] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *b, d,* da Convenção.
[493] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, e,* da Convenção.
[494] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, c, d, e,* da Convenção.
[495] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d,* da Convenção.
[496] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a, b, d, f,* da Convenção.
[497] Reservas cf. Artigo 30, § 1º, *a* a *f*, da Convenção.
[498] Disponível em: https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/FSI-Rankings-2018.pdf.

O confronto entre tais dados demonstra que a assinatura e ratificação de convenções de cooperação em matéria tributária por jurisdições ou países considerados paraísos fiscais não tem sido o suficiente para assegurar a efetiva transparência e correta alocação de recursos com vista à perda de arrecadação fiscal dos demais países. Há que se atentar que a inserção deliberada de reservas países inviabiliza, conforme já se asseverou, o próprio objeto e finalidade da Convenção, já que o fluxo de recursos continua tendo livre trânsito e encontrando jurisdições secretas que não estão dispostas a cooperar com outras, possibilitando que a maior parte da riqueza e patrimônio esteja a salvo de qualquer constrição.

A realidade é que, a despeito da assinatura de tratados em matéria tributária por diversas jurisdições com regime fiscal privilegiado, dificilmente será alcançada a efetividade desejada, seja porque os paraísos fiscais não mantêm acordos bilaterais de cooperação em número suficiente para evitar a ocorrência de brechas, seja porque mesmo os tratados multilaterais de cooperação possibilitam a formulação de amplas reservas.

Apesar dos discursos propagadores de uma aclamada adesão ao movimento de transparência fiscal,[499] bem como da pressão de organizações internacionais como a OCDE para a adesão de paraísos fiscais aos indigitados tratados, ainda é intenso o interesse de muitos países em preservar o sigilo bancário. Nesse contexto, parece ser evidente que a utilização indiscriminada de reservas constitui mais uma forma de escapar dos mecanismos de cooperação e manter a alta lucratividade decorrente do sigilo.[500]

---

[499] Nesse sentido, confira-se Relatório de Reunião do Secretário-Geral da OCDE e Ministros das Finanças do G20 ocorrida em Junho de 2019 em Fukuoka, comemorando o aparente progresso feito no que diz respeito à adesão dos países à Convenção CoE / OCDE: "Since 2009, the G20 has consistently encouraged countries to sign the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the multilateral Convention). During this period, the multilateral Convention has vastly enlarged the number of jurisdictions which participate in it from below 20 to 128 (see Appendix 1). Today the multilateral Convention creates an impressive network equivalent to over 6,000 bilateral agreements which enables all forms of tax cooperation to tackle tax evasion and avoidance. Since the last report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, the multilateral Convention has entered into force in eight jurisdictions, i.e. Bahamas, Bahrain, Grenada, Hong Kong (China), Macau (China), Peru, Turkey, and United Arab Emirates. In further four jurisdictions the agreement entered into force, following the deposition of an instrument of ratification, acceptance or approval, i.e. Jamaica, Kuwait, Qatar and Vanuatu. Two jurisdictions, Antigua and Barbuda and Dominica, signed the multilateral Convention and deposited the instrument of ratification, acceptance or approval. In Antigua and Barbuda the convention has entered into force and in Brunei Darussalam and Dominica it will do so in a few weeks. Three countries – Ecuador, Mauritania and North Macedonia – have signed the multilateral Convention with further steps pending. Whilst all G20 countries, all BRICS, all OECD countries, and major financial centres participate in this legal instrument, there are still many developing countries which are yet to sign and ratify it". OECD, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf.

[500] O relato de Gabriel Zucman sobre a falta de efetividade dos tratados em matéria de cooperação fiscal assinados por paraísos fiscais é contundente: "Para obter informações bancárias por parte de um paraíso fiscal, um país como a França deve previamente ter suspeitas de fraude bem fundamentadas contra um dos seus nacionais, o que na prática é quase impossível. Na ausência de tais indicações, não há cooperação: aplica-se o segredo bancário. Cem anos antes, ninguém teria imaginado atacar o problema de uma maneira tão simplista. A OCDE, no entanto, declara volvida a era do segredo bancário; para o presidente Sarkozy, é o 'fim dos paraísos fiscais'.

Tsilly Dagan discorre sobre o embate havido entre competição e cooperação, assinalando que até mesmo os esforços envidados pela OCDE por meio do Relatório *Harmful Tax Competition* restaram parcialmente frustrados no que se refere à tentativa de contenção da competição fiscal entre países. O insucesso de tal medida levou a OCDE a concentrar seus esforços para atingimento de um objetivo mais modesto, consistente na intensificação da troca de informações e maior transparência fiscal, o que demonstra a dificuldade relacionada aos esforços para coordenar um amplo leque de diferentes interesses que cada país pretende promover. Nesse sentido, é ressaltado o fato de que um país somente tende a cooperar quando ele acredita que a cooperação poderá beneficiá-lo de algum modo. Caso entenda que não terá alguma vantagem na cooperação, ele simplesmente tende a se recusar a cooperar, a fim de promover os seus próprios interesses.[501] Assim, embora tenha havido a assinatura e ratificação da Convenção CoE / OCDE por diversos países, inclusive jurisdições consideradas paraísos fiscais, a formulação de reservas equivale a uma negativa de cooperação que é por vezes tão extensa que inviabiliza que se atinja a própria finalidade do tratado. Ao confrontar o quadro de reservas e o ranking de países que mais propiciam segredo bancário, não há como não relacionar a formulação de reservas aos interesses próprios que referido grupo de países pretende defender.

3.8.3 Confronto entre os Comentários à Convenção e as Reservas Formuladas

---

O balanço que hoje em dia se pode fazer desta política é consternador. Os paraísos fiscais subscreveram com a França dezenas de tratados de troca de informações a pedido; mas de troca automática, nenhum. (...) Não é de se espantar, portanto, que esta estratégia absurda não tivesse efeito algum sobre a fraude. Entre 2009 e o outono de 2013, como vimos no primeiro capítulo, o montante total das fortunas estrangeiras geridas na Suíça aumentou 14%. Segundo a minha estimativa, globalmente – juntando todos os paraísos fiscais – a subida foi mais forte ainda, da ordem dos 25%. Nenhum elemento tangível indica um aumento das declarações voluntárias. Segundo as estatísticas oficiais, os europeus continuam a dissimular a quase totalidade dos bens que possuem na Suíça. No total, é crível que a evasão fiscal continuasse a crescer desde que os nossos dirigentes decretaram o 'fim dos paraísos fiscais'.

Destituída de sentido, a política de troca a pedido revelou-se até contraproducente. Na cimeira de abril de 2009, os países do G20 haviam com efeito decidido que os paraísos fiscais deveriam subscrever no mínimo 12 tratados cada um para estarem em ordem e serem retirados da lista negra dos territórios não cooperantes. Por que 12, e não 27 ou 143? Ninguém sabe. Sucede que devido a esse limiar arbitrariamente baixo, a rede de tratados hoje em dia em vigor está cheia de buracos. Nada mais fácil do que enviar o nosso dinheiro para um paraíso fiscal que não esteja ligado por um acordo ao país em que se vive. E, de facto, segundo as indicações disponíveis, a pequena minoria dos defraudadores que reagiram à política do G20 não o fizeram repatriando os seus bens, mas enviando-os para os locais menos cooperantes, aqueles que assinaram menos tratados de troca de informações com países estrangeiros. Entre 2009 e 2013, Singapura ganhou assim o equivalente a 4% do montante global dos depósitos bancários offshore, e Hong Kong, 5%; Jersey, em contrapartida, perdeu 4%". Cf. ZUCMAN, op. cit., 2014, p. 82-84.

[501] Cf. DAGAN, op. cit., 2018, p. 152.

Os "Comentários Relativos às Disposições da Convenção" constituem documento anexo à Convenção CoE / OCDE, possuindo extrema relevância enquanto meio suplementar de interpretação. Os Comentários podem, ao fornecer diretivas para uma aplicação uniforme, evitar a adoção de práticas díspares pelos Estados Partes.

Ao tratar do papel dos Comentários na interpretação dos tratados, John F. Avery Jones assevera que os próprios comentários relativos aos modelos da OCDE afirmam que eles não se destinam a ser mandatórios.[502] Todavia, embora não tenham sido projetados para serem anexados de forma vinculativa às Convenções assinadas pelos países membros, podem ser de grande valia na aplicação e interpretação das Convenções e, em particular, na solução de quaisquer controvérsias.[503]

Entendemos que a mesma solução aplicada aos Comentários aos Modelos de Convenção da OCDE se estende aos Comentários da Convenção CoE / OCDE. Vale dizer que, embora não tenham efeito vinculante sobre as partes signatárias, devem ser considerados como importante meio suplementar de interpretação, refletindo os ideais e propósitos a serem alcançados pela Convenção Multilateral.[504]

Justamente por consistirem em importante vetor interpretativo da Convenção, é curial transcrever excerto dos Comentários relativos ao Art. 30 da Convenção CoE / OCDE, que trata da possibilidade de inserção de reservas pelos Estados Partes:[505]

> Artigo 30º – Reservas
> Número 1
> 281. A Convenção tem como principal objectivo facilitar a prestação de assistência mútua em matéria fiscal, no seu sentido amplo, incluindo as contribuições para a segurança social, excluindo porém os direitos aduaneiros que já são objecto de uma convenção multilateral. No entanto, é possível que, à data da assinatura, um Estado não esteja em condições, por razões de ordem prática, constitucional ou política, de prestar aos outros Estados toda a assistência exigida nos termos da Convenção. Alguns Estados poderão estar habilitados a fornecer informações relativas aos

---

[502] JONES, 2019, p. 39.

[503] "As the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments for member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of a great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2017, p. 20.

[504] Registre-se a observação de John F. Avery, no sentido de que a Corte Europeia de Direitos Humanos já se valeu de material não vinculativo, tais como recomendações e resoluções do Comitê de Ministros e da Assembleia Parlamentar, como parte do contexto para interpretação no *case Baykara v. Turkey* (2008), razão pela qual não haveria qualquer motivo para considerar que isso seria incorreto à luz do Direito Internacional. JONES, op. cit., 2019, p. 20.

[505] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2017, p. 80. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

> impostos sobre o rendimento, os lucros e as mais-valias e sobre o património líquido percebidos a nível da administração central – o que constitui um requisito mínimo para aderir à Convenção – e, não estarem em condições de o fazer relativamente a esses mesmos impostos percebidos a outros níveis que não a nível da administração central ou em relação a outras categorias especiais de impostos. De igual modo, poderão estar aptos a prestar assistência com vista à determinação do montante do imposto a pagar e não o poderem fazer relativamente à cobrança de créditos fiscais ou à notificação de documentos no tocante a todas as categorias de impostos ou a algumas delas.
> 282. Seria lamentável que, devido à escassez de meios à sua disposição para efeitos de prestação de assistência, um Estado não possa celebrar a Convenção e, consequentemente, não possa beneficiar nem permitir que outros Estados dela beneficiem. O Artigo 30º tem como objectivo permitir que um Estado celebre a Convenção, formulando reservas quanto ao tipo de imposto em causa ou quanto ao tipo de assistência a prestar, de modo a limitar a sua participação a certas formas de assistência ou à assistência relativa a certos impostos, no concernente à prestação de assistência mútua no âmbito da Convenção. Um Estado não pode formular reservas indiscriminadamente, sob pena de desvirtuar a natureza multilateral da Convenção e a aplicação do princípio da reciprocidade. Assim, o presente número, em conjugação com o nº 2, estabelece um sistema segundo o qual os Estados podem formular determinados tipos de reservas dentro de certos limites, sendo essas reservas de alguma forma negociadas. Este sistema permite salvaguardar de forma adequada a uniformidade de direitos e deveres das Partes. Além disso, facilita a aplicação do instrumento, a uniformidade da interpretação e a resolução de eventuais conflitos. Ao mesmo tempo, confere às Partes o grau de flexibilidade de que necessitam.

De acordo com os Comentários acima transcritos, constitui requisito mínimo para aderir à Convenção a capacidade de "fornecer informações relativas aos impostos sobre os rendimentos, os lucros e as mais-valias e sobre o património líquido percebidos a nível da administração central". Pode ser que o Estado não esteja preparado para fornecer assistência em relação a tributos de competência de outros entes da Federação ou, ainda, em relação a determinadas formas de assistência, tais como a relativa à recuperação de créditos fiscais ou à notificação de documentos, no que concerne a todas as categorias de impostos ou a apenas algumas delas. Nesses casos, será possibilitado aos Estados Partes a formulação de reservas exclusivamente nos pontos em que estiverem limitados por razões de ordem prática, constitucional ou política, sendo vedada a formulação indiscriminada de reservas, "sob pena de desvirtuar a natureza multilateral da Convenção e a aplicação do princípio da reciprocidade".

Os Comentários deixam claro que não é desejável que os Estados Partes se valham da possibilidade de inserir reservas para se esquivar da prestação da assistência em relação a todas as formas de assistência e no que respeita a todo e qualquer tributo. A aposição de reservas deve ser limitada tanto no aspecto temporal quanto relativamente às formas de assistência e impostos cobertos, ou caso contrário não estarão sendo assegurados o objeto e a finalidade da Convenção – uma vez que que o Estado em questão não estará sendo beneficiado e nem permitindo que outros Estados dela se beneficiem.

No que concerne à limitação temporal das reservas inseridas, os aludidos Comentários são claros ao mencionar que "é possível que, *à data da assinatura*, um Estado não esteja em condições, por razões de ordem prática, constitucional ou política, de prestar aos outros Estados toda a assistência exigida nos termos da Convenção". Diante de tal assertiva, seria truísmo dizer que a previsão concernente à possibilidade de formulação de reservas visa a oportunizar a assinatura da Convenção aos Estados que *ainda* não estejam inteiramente prontos para implementar todas as formas de assistência, relativamente a todos os tributos, no momento da assinatura. Parece ser coerente afirmar que os Estados reservatários devem proceder, de forma gradual, à implementação das condições necessárias para o cumprimento, *in totum,* dos mecanismos de cooperação previstos na Convenção. Assim, resta claro que as extensas reservas formuladas pelo Brasil e pelos demais países supracitados não podem ter duração indefinida, devendo ser retiradas tão logo sejam propiciadas as condições para o atendimento de outras formas de assistência, em relação a todos ou a alguns dos impostos previstos na Convenção.

No que respeita à limitação da inserção de reservas relativamente às formas de assistência e impostos cobertos, os Comentários explicitam que um determinado Estado Parte "não pode formular reservas indiscriminadamente, sob pena de desvirtuar a natureza multilateral da Convenção e a aplicação do princípio da reciprocidade". De se salientar, nesse contexto, a formulação de reservas é limitada também no que diz respeito ao objeto, devendo ser até mesmo negociada entre as partes, sob pena de se inviabilizar o objeto e finalidade da Convenção.

A pensar de forma diversa, o texto do instrumento assinado e ratificado não surtiria seu principal propósito, qual seja, ampliar a arrecadação fiscal mediante a recuperação de créditos tributários de contribuintes – notadamente os grandes devedores - que possuem ativos e patrimônio em território estrangeiro. Note-se, ainda quanto a isso, que a mera troca de informações impossibilita que se alcance tal objetivo, constituindo a assistência administrativa na recuperação de tributos instrumento imprescindível para que sejam obtidos bons resultados nessa seara.

Ainda nesse contexto, deve-se repisar a necessidade de observância ao princípio da boa-fé, pelo qual o Estado Parte deve se abster da prática de atos que tendam a inviabilizar o objeto e o propósito da Convenção.[506] Destarte, sempre que uma interpretação da Convenção levar a um esvaziamento dos seus efeitos, o princípio da boa-fé não restará atendido por

[506] Cf. QURESHI; KUMAR, op. cit., 2019, p. 154.

inviabilizar a consecução do seu objeto e finalidade e, portanto, da própria razão de ser do instrumento convencional. Ao nosso ver, a persistência, ao logo do tempo, das extensas reservas formalizadas ao texto da Convenção CoE / OCDE, prejudica a sua efetiva aplicação e tolhe qualquer efeito minimamente esperado, notadamente no que diz respeito à assistência para a recuperação de créditos tributários fora do território nacional.

3.8.4 Limitação à Formulação de Reservas ante o Disposto no Art. 19, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

Conforme se pode observar, em que pese a crescente pressão internacional à adesão à Convenção CoE / OCDE, tem-se verificado a correlata formulação de amplas reservas pelos Estados Partes. Cabe fazer a reflexão se as reservas formuladas, em seu número e extensão, teriam o condão de tolher a efetividade do referido instrumento multilateral, impossibilitando sua aplicabilidade com relação a algumas ou a todas as formas de assistência.

A formulação de reservas deve observar a norma geral estabelecida no Art. 19, da CVDT, que prevê:

> Artigo 19
>
> Formulação de Reservas
>
> Um Estado pode, ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, formular uma reserva, a não ser que:
>
> a) a reserva seja proibida pelo tratado;
>
> b) o tratado disponha que só possam ser formuladas determinadas reservas, entre as quais não figure a reserva em questão; ou
>
> c) nos casos não previstos nas alíneas a e b, a reserva seja incompatível com o objeto e a finalidade do tratado.

Ao estabelecer que, ao assinar, ratificar, confirmar formalmente, aceitar, aprovar ou aderir a um tratado, um Estado ou organização internacional pode formular reservas, ainda que sob certas condições, o artigo 19 da CVDT de 1986 estabelece, tal como a mesma disposição da CVDT de 1969 anterior a ela, o princípio geral de que a formulação de reservas é permitida, o que consiste em elemento essencial do sistema flexível declarado no parecer

consultivo da CIJ de 1951.[507] O objetivo da formulação de reservas é o de facilitar a maior participação possível, tornando universal o acesso aos tratados.[508] Ao tentar encontrar um equilíbrio entre o "princípio da integridade do tratado" e o "objetivo da universalidade", a CIJ criou o chamado teste de compatibilidade,[509] havendo declarado que:[510]

> The object and purpose of the Genocide Convention imply that it was the intention of the General Assembly and of the States which adopted it that as many States as possible should participate. The complete exclusion from the Convention of one or more States would not only restrict the scope of its application, but would detract from the authority of the moral and humanitarian principles which are its basis. It is inconceivable that the contracting parties readily contemplated that an objection to a minor reservation should produce such a result.

Todavia, a mesma Corte também enfatizou que não poderia ser intenção das partes comprometer o objeto da Convenção em prol da universalidade. A compatibilidade de uma reserva com o objeto e finalidade da Convenção deve ser o critério para sua admissibilidade,[511] além do que, todo Estado, ao formular uma reserva ou objetá-la deve ser guiado por tal princípio:[512]

> But even less could the contracting parties have intended to sacrifice the very object of the Convention in favour of a vain desire to secure as many participants as possible. The object and purpose of the Convention thus limit both the freedom of making reservations and that of objecting to them. It follows that it is the compatibility of a reservation with the object and purpose of the Convention that must furnish the criterion for the attitude of a State in making the reservation on accession as well as for the appraisal by a State in objecting to the reservation. Such is the rule of conduct which must guide every State in the appraisal which it must make, individually and from its own standpoint, of the admissibility of any reservation.
> Any other view would lead either to the acceptance of reservations which frustrate the purposes which the General Assembly and the contracting parties had in mind, or to recognition that the parties to the Convention have the power of excluding from it the author of a reservation, even a minor one, which may be quite compatible with those purposes.

---

[507] "Extensive participation in conventions of this type has already given rise to greater flexibility in the international practice concerning multilateral conventions. More general resort to reservations, very great allowance made for tacit assent to reservations, the existence of practices which go so far as to admit that the author of reservations which have been rejected by certain contracting parties is nevertheless to be regarded as a party to the convention in relation to those contracting parties that have accepted the reservations- all these factors are manifestations of a new need for flexibility in the operation of multilateral conventions". INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1951, p. 21-22.
[508] UNITED NATIONS. 2005, p. 141-192.
[509] Cf. SUCHARIPA-BEHRMANN, 1996, p. 70.
[510] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1951, p. 24.
[511] Cf. SUCHARIPA-BEHRMANN, op. cit., 1996, p. 70.
[512] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1951, p. 24.

Ao tratar do sistema de reservas e declarações da CVDT, Paul R. Beaumont menciona que havia um temor, por parte de um grupo de países signatários da *Choice of Court Convention*, de que o uso deliberado de reservas viesse a enfraquecer bastante a Convenção.[513] A fim de evitar esse risco, a Sessão Diplomática anexou à Convenção, por meio de uma exortação, algumas das condições a serem observadas por ocasião da formulação de reservas:[514]

> It is the understanding of this Commission that no reservations should be encouraged in any way and that whenever a State wants to make a reservation — it should be made only if a State has a strong interest to do so; it should be no broader than necessary and be defined clearly and precisely; it should not deal with a specific matter that can be the object of a declaration; and it should not be detrimental to the object and purpose and to the coherence of the Convention.

Nesse contexto, a liberdade para a formulação de reservas não é ilimitada; nem mesmo a pretexto de se assegurar acesso universal ao tratado. Não é por outra razão que o Art. 19 da CVDT, supratranscrito, prevê restrições, de caráter explícito e implícito, que se impõem ao poder soberano de formular reservas.

Cumpre, pois, desvelar se as reservas formuladas pelo Brasil por meio do Decreto nº 8.842/2016, assim como as inúmeras reservas formuladas por diversos Estados Partes – muitos dos quais, paraísos fiscais – obedeceriam às restrições à formulação de reservas. Mais especificamente, interessa saber se as reservas formuladas seriam consentâneas com o objeto e finalidade da Convenção CoE / OCDE, à luz do disposto no Art. 19, CVDT.

Antes de adentrar no enfrentamento da aludida questão, que concerne especificamente à compatibilidade das reservas com o disposto no Art. 19, *c*, da CVDT, julgamos conveniente proceder a um breve panorama acerca das limitações ao poder de formular reservas. Além da primeira limitação, de ordem temporal,[515] estabelecida no *caput* do dispositivo, existem outras estabelecidas nas alíneas, sobre as quais passamos a discorrer.

A alínea *a* se ocupa em prever as hipóteses de proibição expressa à formulação de reservas. É vedada a formulação de reservas quando houver no tratado uma cláusula especial que expressamente proíbe a formulação de reservas, sendo discutíveis os efeitos decorrentes de uma reserva formulada apesar de tal proibição.[516]

---

[513] BEAUMONT, 2010, p. 37 - 38.
[514] Minutes n. 23 of the Twentieth Session, Commission II, paras 1 to 31, in particular paras. 29 to 31, *apud* BEAUMONT, op. cit., 2010, p. 38.
[515] O Estado, em virtude de sua soberania, apenas poderá formular reservas no momento da assinatura, ratificação, confirmação formal, aceitação, aprovação ou adesão a um tratado (Art. 19, caput, da CVDT).
[516] UNITED NATIONS, 2005, p. 150.

A Convenção CoE / OCDE traz hipótese de vedação expressa no Art. 30, § 1º, *a*, *in fine*, segundo o qual um Estado não poderá formular reservas relativamente aos impostos sobre rendimento ou lucros, mais valias ou patrimônio líquido percebidos em outros níveis que não o da Administração Central, se houver incluído impostos dessa mesma categoria no Anexo A da Convenção. Também o Art. 30, § 2º, da Convenção CoE / OCDE proíbe a formulação de qualquer outra reserva que não aquelas expressamente previstas no Art. 30, § 1º.

A alínea *b* do Art. 19, da CVDT, traz a proibição implícita de certas reservas formuladas ao arrepio das reservas cuja permissão é especificada no texto do tratado. Ou seja, havendo previsão de um rol taxativo de reservas em determinado tratado, existe a presunção de que qualquer reserva alheia ao referido rol será vedada.[517] No caso da Convenção CoE / OCDE, o Art. 30, § 2º deixa claro que o Art. 30, § 1º traz em seu bojo o rol taxativo com as reservas permitidas, sendo vedada a formulação de qualquer outra reserva que não esteja contida em tal dispositivo. Assim sendo, o efeito prático do teor alíneas *a* e *b* da CVDT, para o objeto de nosso estudo, é o mesmo: o da proibição de formulação de reservas alheias às hipóteses expressamente previstas no Art. 30, § 1º.[518]

Já o princípio estabelecido no Art. 19, *c*, da CVDT, segundo o qual é vedada a formulação de uma reserva incompatível com o objeto e a finalidade do tratado, ostenta natureza subsidiária, sendo aplicável quando não verificadas as situações descritas nas alíneas *a* e *b*. Com efeito, as reservas formuladas em contrariedade à previsão das alíneas *a* e *b* falham no teste de compatibilidade com o objeto e finalidade do tratado: não há dúvida de que uma reserva expressamente proibida pelo tratado não pode ser considerada válida com o pretexto de que seja compatível com o objeto e a finalidade do tratado (alínea *a*), o mesmo se aplicando às reservas não "especificadas" em rol taxativo pelo tratado (alínea *b*).

No entanto, pode suceder que, ainda que as reservas formuladas não tenham incidido em nenhuma proibição e que estejam previstas nas hipóteses previstas em rol taxativo, atentem contra o objeto e finalidade do tratado, incidindo na previsão inserida no Art. 19, *c*, da CVDT. Muito embora o conteúdo do referido dispositivo seja, à primeira vista, vago e impreciso, parece evidente que a autorização expressa no texto tratado para a formulação de

[517] UNITED NATIONS, 2005, p. 153.
[518] Não nos pareceu, após análise perfunctória das reservas formuladas pelos países aos dispositivos da Convenção CoE / OCDE, que algum país ou jurisdição tenha formulado reservas fora das hipóteses expressamente previstas no Art. 30, § 1º.

reservas não pode implicar o total esvaziamento de seu objeto e finalidade.[519] Ou seja, ainda que a possibilidade de formulação de referidas reservas esteja expressamente prevista no texto do tratado, sua formulação irrestrita e deliberada pode ir de encontro ao seu propósito e substância, em afronta aos princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*, que devem reger as relações dele decorrentes.

Ao comentar a intervenção de Ago durante os debates da ILC sobre o projeto do Art. 19 da CVDT,[520] Alain Pellet aduz que o objeto e a finalidade de um tratado somente podem ser identificados mediante a sua análise como um todo, sendo que tal critério leva à rejeição de reservas a cláusulas essenciais, que representem a razão de ser do tratado:[521]

> In other words, it is the "efficiency", the *raison d'être* of the treaty, its "fundamental core", that needs to be preserved. It implies a distinction between all obligations in the treaty and the core obligations that are the treaty's *raison d'être*. During its *travaux* concerning reservations, the ILC equally found merits in these criteria. In default of a definition of the object and purpose of the treaty, it considered that a "reservation is incompatible with the object and purpose of the treaty if it affects an essential element of the treaty that is necessary to its general thrust, in such a way that the reservation impairs the *raison d'être* of the treaty". These are very general guidelines, but even if they do not allow for the resolution of all problems, applied in good faith and with a bit of common sense, they can certainly contribute to it.

Diga-se, em outros termos, que devem ser preservadas a eficiência e a substância do tratado, sendo incompatível com seu objeto e finalidade a reserva que prejudique seu propósito e vá de encontro à sua própria razão de ser. Apesar da aparente generalidade dos conceitos inseridos na alínea *c* do aludido dispositivo, observa-se que a CIJ tem deduzido o conceito e a finalidade de um tratado por meio de:[522] i) seu título;[523] ii) seu preâmbulo;[524] iii) de um artigo situado no início do tratado que "deve ser considerado como um objetivo à luz do qual as outras disposições do tratado devem ser aplicadas e interpretadas";[525] iv) de um

---

[519] "It must clearly be assumed that the contracting States are desirous of preserving intact at least what is essential to the object of the Convention; should this desire be absent, it is quite clear that the Convention itself would be impaired both in its principle and in its application". INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1951, p. 27.

[520] "As Ago mentioned during the ILC debates on draft Article 17 (Art. 19 in the Vienna Convention): 'The question of the admissibility of reservations could only be determined by reference to the terms of the treaty as a whole. As a rule it was possible to draw a distinction between the essential clauses of a treaty, which normally did not admit of reservations, and less important clauses, for which reservations were possible'". PELLET, 2011, p. 450-451.

[521] PELLET, op. cit., 2011, p. 450-451.

[522] UNITED NATIONS, 2005, p. 162.

[523] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1957, p. 24.

[524] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1952, p. 196.

[525] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1996, p. 813-814.

artigo do tratado que "demonstra a principal preocupação de cada parte contratante";[526] v) dos trabalhos preparatórios do tratado;[527] e vi) de sua estrutura geral.[528]

Se não se pode afirmar que tais critérios identificados em diferentes julgados da Corte Internacional de Justiça constituam, propriamente, um método - já que ainda assim a subjetividade desempenha importante papel – é absolutamente plausível considerar que o objeto e finalidade do tratado possam ser depreendidos do próprio texto do tratado.[529]

Segundo Isabelle Buffard e Karl Zemanek, o teste de compatibilidade das reservas formuladas com o objeto e finalidade do tratado envolveria duas etapas. A primeira consistiria em recorrer ao título, preâmbulo e artigos programáticos disponíveis no texto do tratado. Na segunda etapa, a conclusão alcançada teria de ser testada à luz do texto do tratado. Concordamos com o método adotado pelos autores,[530] ressaltando que, em alguns casos, a delimitação do objeto e finalidade dos tratados consistirá em tarefa árdua, diante das possíveis ambiguidades geradas pela ausência de qualquer referência explícita, seja no título, preâmbulo ou disposições preliminares. Tais casos demandarão um maior esforço interpretativo das normas do tratado como um todo e não estarão imunes a uma certa dose de subjetivismo, o que pode levar a entendimentos diversos – razão pela qual Buffard e Zemanek afirmam que, em relação a tratados como esses, a delimitação do objeto e finalidade permaneceriam sendo um "enigma".[531]

Ressalve-se, no entanto, a existência de tratados que proporcionam uma leitura muito clara e delimitada de seu objeto e finalidade, seja pelas expressas inserções no título e preâmbulo, seja pela própria leitura compreensiva de seus dispositivos em conjunto com os comentários ou exposição de motivos. Entendemos ser esse o caso da Convenção CoE / OCDE, cujo objeto e finalidade são bem definidos, bastando proceder ao cotejo destes com as reservas formuladas, a fim de se aferir a existência de compatibilidade.

3.8.5 Determinação do Objeto e Finalidade da Convenção CoE / OCDE

Diante de tudo que foi asseverado até o momento, cumpre retornar à questão lançada no tópico anterior e que diz respeito à compatibilidade, ou não, das reservas formuladas pelo Brasil e por outros países (v. *supra*) com o objeto e finalidade da Convenção CoE / OCDE, à

[526] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1999, p. 1072-1073.
[527] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1999, p. 1074 (nota 458).
[528] INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE, 1930, p. 20.
[529] Cf. BUFFARD; ZEMANEK, 1998, p. 311-343.
[530] Incluiríamos, ainda, os próprios Comentários aos tratados que, segundo nossa opinião, desempenham importante papel auxiliar na interpretação das normas.
[531] BUFFARD; ZEMANEK, op. cit., p. 342-343.

luz do disposto no Art. 19, *c*, da CVDT. A fim de aferir se as extensas reservas supracitadas são compatíveis com seus propósitos, deve-se, num primeiro instante, proceder à delimitação do objeto e finalidade da Convenção da CoE / OCDE.

A determinação do objeto e finalidade de um tratado depende de sua análise e interpretação como um todo, de acordo com o significado comum a ser atribuído aos termos em seu contexto, sempre sob o auspício do princípio da boa-fé. Para esse propósito, devem fazer parte do seu contexto o título e o preâmbulo, trabalhos preparatórios, disposições preliminares e comentários à Convenção (Art. 31, da CVDT):[532]

> Artigo 31
>
> Regra Geral de Interpretação
>
> 1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.
>
> 2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:
>
> a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;
>
> b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.
>
> 3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:
>
> a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;
>
> b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;
>
> c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.

Alain Pellet ressalta a importância da aplicação do princípio da boa-fé na determinação do objeto e finalidade dos tratados, asseverando que "only an interpretation made in good faith can result in establishing the object and purpose of the treaty and the conformity of a reservation with this rather mysterious criterion".[533]

Ao contrário do que se observa em relação a alguns tratados, a determinação da substância ou razão de ser da Convenção CoE / OCDE, orientada pelo princípio da boa-fé e

---

[532] O parágrafo 3º (práticas subsequentes à celebração do tratado) se refere à possibilidade de que o objeto e a finalidade do tratado evoluam ao longo do tempo.
[533] PELLET, op. cit., 2011, p. 452.

pautada pelo seu contexto geral, reveste-se de meridiana clareza. Já no título da Convenção pode ser verificada a delimitação de seu objeto, consistente na "assistência mútua administrativa em matéria fiscal". Do mesmo modo, o Art. 1º da Convenção confirma o objeto já apontado no título, asseverando que "as partes prestarão entre si assistência administrativa em matéria fiscal". Referida assistência abrange, se for o caso, as medidas tomadas por órgãos jurisdicionais.[534]

O parágrafo 2º do Art. 1º especifica, por sua vez, as formas de assistência que os Estados se comprometem a prestar reciprocamente, compreendendo uma ampla gama de atividades que podem ser realizadas pela Administração Pública, incluindo as autoridades judiciais.[535] Diante da existência de algum outro instrumento de cooperação administrativa em matéria fiscal que traga em seu bojo formas de assistência que concorram com aquelas existentes na Convenção, o Art. 27 explicita que será preferível a aplicação do instrumento que permita a aplicação do maior número de formas de assistência possível.[536]

O preâmbulo, alterado pelas disposições constantes do Protocolo de 2010, enaltece a necessidade de cooperação entre os países, com o propósito de "combater a evasão e a fraude fiscais". É feita expressa menção à necessidade de "coordenação de esforços entre os Estados no sentido de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria fiscal, relativamente a todos os tipos de impostos". É pontuado, por outro lado, o desejo de "dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados beneficie do novo quadro de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente as normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal". Por fim, o preâmbulo ainda vem a reafirmar o objeto

---

[534] ARTIGO 1º
OBJECTO DA CONVENÇÃO E PESSOAS VISADAS
1. Com ressalva do disposto no Capítulo IV, as Partes prestarão entre si assistência administrativa em matéria fiscal. Esta assistência abrange, se for caso disso, as medidas tomadas por órgãos jurisdicionais.
2. A assistência administrativa referida compreende:
a) a troca de informações, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no estrangeiro;
b) a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares; e
c) a notificação de documentos.
3. As Partes prestarão assistência administrativa, quer a pessoa em causa seja residente ou nacional de uma Parte, ou de outro Estado.

[535] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 23.

[536] DISPOSIÇÕES FINAIS ARTIGO 27.° OUTROS ACORDOS INTERNACIONAIS
1. As possibilidades de assistência previstas nos termos do disposto na presente Convenção não limitarão, nem serão limitadas pelas que decorram dos acordos internacionais celebrados ou que venham a ser celebrados entre as Partes interessadas ou de quaisquer outros instrumentos que respeitem à cooperação em matéria fiscal.
2. Não obstante o disposto no número 1, as Partes que sejam Estados Membros da União Europeia podem aplicar, nas suas relações recíprocas, as modalidades de assistência previstas na Convenção, na medida em que estas permitam uma cooperação mais ampla do que as previstas pelo regime aplicável da União Europeia.

da Convenção, ao asseverar que é desejo das partes celebrar uma Convenção sobre "assistência mútua administrativa em matéria fiscal".

Já a Introdução aos Comentários Relativos às Disposições da Convenção aduz que a "presente Convenção visa fomentar a cooperação internacional, tendo em vista assegurar uma melhor aplicação das legislações fiscais nacionais, no respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes". O mesmo texto introdutório assevera que o instrumento prevê "todas as formas possíveis de cooperação administrativa entre os Estados em matéria de determinação e cobrança de impostos, com vista, designadamente, a combater a evasão e a fraude fiscais".[537]

A corroborar o objetivo de firmar um instrumento que possibilite a cooperação em matéria tributária mediante as mais variadas formas de assistência, os comentários explicitam que um determinado Estado Parte "não pode formular reservas indiscriminadamente, sob pena de desvirtuar a natureza multilateral da Convenção e a aplicação do princípio da reciprocidade".

Assim, pode-se depreender, da leitura conjunta do título com o preâmbulo com as próprias disposições do tratado, comentários e texto introdutório ao Relatório Explicativo relativo à Convenção, que a finalidade desta é a de possibilitar a utilização, da forma mais ampla possível, das diversas formas de assistência administrativa em matéria tributária, possibilitando sua utilização pelo maior número de países, com o explícito o propósito de evitar a perda crescente de arrecadação tributária pelo combate à elisão e evasão fiscais.

Conforme se pode depreender da leitura compreensiva da Convenção, seu objeto é a prestação de assistência administrativa em matéria fiscal em suas diversas formas, e sua finalidade é o combate à elisão e à evasão fiscais, mediante instrumento multilateral que permite a utilização dos mais amplos mecanismos de cooperação internacional em matéria tributária, com abrangência do maior número possível de países.

Pois bem, uma vez delimitados seu objeto e finalidade, cumpre dar resposta à questão inicial: as reservas formuladas pelo Brasil e por outros tantos países, que suprimem a possibilidade de mais de uma forma de assistência prevista na Convenção, seriam compatíveis com sua substância e própria razão de ser? Veja-se que não nos referimos, aqui, à compatibilidade meramente formal, concernente à possibilidade de se formular reservas dentro das regras expressamente contidas no Art. 30 da Convenção. O que se buscar aferir é se as mencionadas reservas, muito além de se conterem nas regras que permitem a sua formulação, garantem que o objeto e a finalidade estejam sendo assegurados, mediante a

[537] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 22. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

aplicação e efetiva produção dos efeitos que se esperam do tratado: a prestação da assistência recíproca com o propósito de combater a elisão e a evasão fiscais.

Assim, entendemos que o só fato de estarem expressamente previstas no rol do Art. 30 da Convenção CoE / OCDE não implica a presunção absoluta de sua compatibilidade com o objeto e finalidade do tratado. A despeito de encontrarem permissivo expresso na letra da Convenção, a leitura compreensiva do tratado, em conjunto com o título, preâmbulo, texto do relatório explicativo e comentários deixa evidente que o conjunto de extensas reservas formuladas pelo Brasil e demais países citados não guarda compatibilidade com o objeto e a finalidade da Convenção, por esvaziarem seu conteúdo, comprometendo a sua aplicação e efetividade.[538]

Aliás, a respeito do esvaziamento do objeto dos tratados pela formulação deliberada de reservas ao seu texto, entendemos ser muito pertinente a transcrição de parecer das Nações Unidas, segundo o qual:[539]

> In both these cases, it cannot be presumed that treaty- based authorization to formulate reservations is equivalent to a blank cheque given to States or international organizations to formulate any reservation they wish even if to do so would leave the treaty as an empty shell.

Seria truísmo dizer que a assinatura e ratificação da Convenção CoE / OCDE não demonstram, por si só, o efetivo comprometimento dos países em promover assistência recíproca com vista a evitar a evasão e a fraude fiscais. As reservas formuladas restringem de forma drástica o objeto da Convenção, limitando-se, no caso brasileiro, à possibilidade de troca de informações. Na prática, isso significa que, por ter formulado reserva com fulcro no Art. 30, § 1º, *b*, foi eliminada a possibilidade de que autoridades brasileiras recebam pedido

---

[538] Sob o fundamento de que reserva formulada pelo Vietnam ao art. 6º da Convenção das Nações Unidas contra Tráfico de Entorpecentes Ilícitas e Substâncias Psicotrópicas não condizia com o objeto e finalidade da Convenção, a Alemanha e outros países fizeram a seguinte objeção:
"The Government of the Federal Republic of Germany considers this reservation to be problematic in the light of the object and purpose of the Convention. The reservation made in respect of article 6 is contrary to the principle 'aut dedere au iudicare' which provides that offences are brought before the court or that extradition is granted to the requesting States. The Government of the Federal Republic of Germany is therefore of the opinion that the reservation jeopardizes the intention of the Convention, as stated in article 2 paragraph 1, to promote cooperation among the parties so that they may address more effectively the international dimension of illicit drug trafficking. The reservation may also raise doubts as to the commitment of the Government of the Socialist Republic of Viet Nam to comply with fundamental provisions of the Convention. It is in the common interest of states that international treaties which they have concluded are respected, as to their object and purpose, and that all parties are prepared to undertake any legislative and administrative changes necessary to comply with their obligations". UNITED NATIONS, 1988. Disponível em: https://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=VI-19&chapter=6&clang=_en.

[539] UNITED NATIONS. op. cit., 2005, p. 159.

de assistência na recuperação de créditos advindos de outros Estados Partes. Pelo princípio da reciprocidade, os demais países também não estarão obrigados a aceitar qualquer pedido de assistência na recuperação de tributos oriundo do Brasil, a menos que o façam por liberalidade.

Conforme foi apontado alhures, a mera obtenção de informações não assegura a efetiva recuperação de créditos tributários. Munido das informações oriundas do Estado estrangeiro, o Estado Requerente ainda deverá formular pedido dentro de um processo judicial em curso em seu território para a promoção dos atos executórios. E, como é cediço, as autoridades judiciais deste Estado não poderão promover atos executórios sobre bens situados fora de seu próprio território se não puderem contar com a colaboração da autoridade judicial do país onde situados os bens do devedor. Assim, uma vez solicitadas e recebidas as informações, restará à autoridade brasileira, como única alternativa, a formulação de pedido de expedição de carta rogatória ao Estado estrangeiro no bojo de processo judicial. Ocorre que referido procedimento, além de lento e burocrático - já que demanda a atuação de autoridade central, que no caso brasileiro consiste, via de regra, no DRCI – possibilita que o devedor tome conhecimento das medidas pleiteadas nos autos do processo com a antecedência necessária para que transfira seus bens e ativos para outra jurisdição que não possua acordo de cooperação com o Brasil, a salvo da constrição judicial. A troca de informações é uma forma de assistência acessória e instrumental, não bastando para que sejam recuperados, efetivamente, os valores devidos mediante a constrição e alienação de bens do devedor. Para tanto, é necessário assegurar a assistência à recuperação de tributos, com a possibilidade de que o Estado estrangeiro promova a cobrança de créditos tributários constituídos no Brasil, com base em Certidão de Dívida Ativa da União (CDA) – que poderá ser substituída por outro título no exterior, se for o caso (Art. 13, § 2º).

Como visto, a problemática relacionada às numerosas reservas formuladas às formas de assistência previstas na Convenção CoE / OCDE não se limita ao Brasil, concernindo a diversos outros países. Isso demonstra quão pouco cooperativos ainda são certos Estados e jurisdições. Muitas vezes, a assinatura e ratificação de instrumentos de cooperação e transparência fiscal ocorre por pura pressão internacional,[540] não representando uma real intenção de comprometimento com a implementação do objeto e finalidade do tratado.

Não se descura do fato de que alguns países possam necessitar de maior tempo para a adequação de suas normas e estruturação administrativa para a efetiva implementação das

[540] Mencione-se, a título de exemplo, que muitos países aderiram a tratados em matéria de cooperação e transparência fiscal internacional com a motivação de deixar de figurar na "lista negra" da OCDE.

formas de assistência previstas na Convenção. Nesse sentido, a utilização de reservas é muito útil, por permitir a adesão de países que ainda não possuem todos os meios de prover à assistência, mas que se propõem a, em determinado lapso de tempo, implementar as condições normativas e estruturais para fazê-lo. O problema surge quando, a despeito da formulação de reservas, não se segue nenhum movimento subsequente em prol de uma adaptação aos termos da Convenção; nada é feito de concreto para implementar seu objeto e finalidade e o compromisso inicialmente feito se torna um pedaço de papel repleto de palavras que não produzem qualquer efeito para os formuladores de reservas.

O poder soberano de formular reservas sofre limitações que esbarram no próprio objeto e finalidade da Convenção. As reservas formuladas, especialmente aquelas que restringem sobremaneira seu objeto - concernente à efetiva prestação das diversas formas de assistência – não podem ser indeterminadas no tempo, sob pena de sepultar o propósito do acordo firmado.

A atitude do Brasil e demais países que se reservaram o direito de não fornecer diversas formas de assistência, em flagrante descompasso com o objeto e finalidade da Convenção, provocam o seu total esvaziamento e razão de ser, uma vez que os recursos e propriedades de pessoas super-ricas sempre terão um destino seguro em que a constrição não poderá ser realizada em razão da ausência de cooperação. O aumento da arrecadação, que seria possível mediante a redução de possibilidade da prática de evasão e fraude fiscais, resta prejudicada, com a transformação da Convenção em uma verdadeira "concha vazia".

3.8.6 Consequências da Formulação Indiscriminada de Conjunto de Reservas que atentam contra o Objeto e Finalidade da Convenção CoE / OCDE, a despeito da autorização convencional do Art. 30

Há que se questionar quais seriam as consequências advindas da incompatibilidade do conjunto de reservas formuladas com o objeto e finalidade da Convenção CoE / OCDE. Indaga-se se, a despeito da expressa autorização da Convenção (Art. 30), seria possível afirmar a nulidade do conjunto de reservas formuladas, haja vista seu potencial de obstrução ao objeto e finalidade do tratado.

O Art. 19 da CVDT não trata das consequências relativas à formulação de uma reserva expressamente proibida (letra *a*), implicitamente proibida por não estar expressa (letra *b*) e nem àquela que atente contra o objeto e finalidade do tratado (letra *c*). Alain Pellet observa que nada há no texto da CVDT que indique como as disposições do Art. 19 interagem com as

do art. 20, relacionadas à aceitação de reservas e objeções, razão pela qual existiria uma "lacuna normativa", criada talvez de forma deliberada pelos autores da CVDT.[541] Ele ressalta, no entanto, que após a reestruturação do projeto pelo Comitê de Redação de uma maneira muito próxima da redação do atual Art. 19, o sentimento dominante parece ter sido o de que o objeto e a finalidade constituíam o critério pelo qual a validade da reserva deveria ser apreciada para fins de sua aceitação ou objeção.[542]

De acordo com Lilly Sucharipa-Behrmann, a aceitabilidade da reserva deve ser estabelecida por meio do teste de compatibilidade, levado a efeito por meio da interpretação do tratado. Caso a reserva não seja compatível com o objeto e finalidade do tratado, ela será inválida e, portanto, não poderá ser validada por aceitação. Isso levaria à conclusão de que as reservas formuladas sob as alíneas *a*, *b* e *c* do Art. 19, da CVDT, caso formuladas, devem ser consideradas ilegais *ab initio*: "the acceptance of such an illegal reservation would in itself be an illegal act and cannot validate the reservation"[543].

Depreende-se, pois, que inexiste qualquer previsão acerca das consequências da formulação de reservas incompatíveis com o objeto e finalidade do tratado, a não ser a possibilidade de objeção (não validação) pelos demais países que aderiram à Convenção. Todavia, salvo melhor entendimento, não é possível a formulação de objeção pelos Estados Partes da Convenção CoE / OCDE. Isso porque se está diante de reservas expressamente autorizadas pelo texto da Convenção e, conforme estatui o Art. 20, § 1º, da CVDT, "uma reserva expressamente autorizada por um tratado não requer qualquer aceitação posterior pelos outros Estados contratantes, a não ser que o tratado assim disponha".

Assim, diante do esvaziamento do objeto da Convenção e da ausência de quaisquer consequências decorrentes da ausência de compatibilidade do conjunto de reservas formuladas com o disposto no Art. 19, *c*, da CVDT, há que se formular outras alternativas à problemática gerada pelo uso indiscriminado de reservas, o que passaremos a fazer a seguir.

3.8.7 Possíveis Soluções à Formulação Indiscriminada de Reservas, com o Propósito de Assegurar a Observância do Objeto e Finalidade da Convenção CoE / OCDE

Diante do nítido risco de falta de efetividade da Convenção CoE / OCDE pelo uso exacerbado de reservas, chegamos à derradeira formulação do presente estudo, que consiste

[541] PELLET, op. cit., 2011, p. 474.
[542] Ibid., op. cit., 2011, p. 475.
[543] Cf. SUCHARIPA-BEHRMANN, op. cit., 1996, p. 77-78.

em perquirir se existe solução jurídica apta a evitar que o propósito da Convenção CoE / OCDE seja parcial ou totalmente esvaziado, possibilitando-se uma cooperação realmente efetiva entre os Estados Partes. Por cooperação efetiva, entendemos aquela que, implementando o maior número possível de formas de assistência, implique eficaz combate à evasão e elisão fiscais, tendo o potencial de aumentar a arrecadação tributária dos países comprometidos com a Convenção.

Como foi visto, não nos parece tenha havido formulação, por qualquer dos países, de reserva proibida (Art. 19, *a*, da CVDT) ou não explícita no rol de reservas da Convenção (Art. 19, *b*, da CVDT). No entanto, após a análise de seu contexto, concluímos que as numerosas reservas formuladas pelos países supracitados têm o condão de suprimir a própria substância da Convenção, não guardando compatibilidade com seu objeto e finalidade (Art. 19, *c*, da CVDT).

No caso das reservas proibidas ou não expressas, a solução apresentada seria a objeção por qualquer dos Estados Partes, diante das previsões contidas nos Artigos 20 a 22, da CVDT.[544] Todavia, viu-se que não obstante o uso deliberado de reservas tolha a efetividade da Convenção CoE / OCDE por obstruir a plena consecução de seu objeto, não é possível aos demais países objetá-las, haja vista que estão expressamente previstas no texto da Convenção (Art. 20, da CVDT, c/c Art. 30, §§ 1º e 3º, da Convenção CoE / OCDE).

Diante de tal quadro, procuraremos analisar a possibilidade de alguma solução jurídica apta a destravar as restrições opostas à Convenção CoE / OCDE, possibilitando que

---

[544] Segue a transcrição integral do Art. 20:
"Artigo 20
Aceitação de Reservas e Objeções às Reservas
1. Uma reserva expressamente autorizada por um tratado não requer qualquer aceitação posterior pelos outros Estados contratantes, a não ser que o tratado assim disponha.
2. Quando se infere do número limitado dos Estados negociadores, assim como do objeto e da finalidade do tratado, que a aplicação do tratado na íntegra entre todas as partes é condição essencial para o consentimento de cada uma delas em obrigar-se pelo tratado, uma reserva requer a aceitação de todas as partes.
3. Quando o tratado é um ato constitutivo de uma organização internacional, a reserva exige a aceitação do órgão competente da organização, a não ser que o tratado disponha diversamente.
4. Nos casos não previstos nos parágrafos precedentes e a menos que o tratado disponha de outra forma:
a) a aceitação de uma reserva por outro Estado contratante torna o Estado autor da reserva parte no tratado em relação àquele outro Estado, se o tratado está em vigor ou quando entrar em vigor para esses Estados;
b) a objeção feita a uma reserva por outro Estado contratante não impede que o tratado entre em vigor entre o Estado que formulou a objeção e o Estado autor da reserva, a não ser que uma intenção contrária tenha sido expressamente manifestada pelo Estado que formulou a objeção;
c) um ato que manifestar o consentimento de um Estado em obrigar-se por um tratado e que contiver uma reserva produzirá efeito logo que pelo menos outro Estado contratante aceitar a reserva.
5. Para os fins dos parágrafos 2 e 4, e a não ser que o tratado disponha diversamente, uma reserva é tida como aceita por um Estado se este não formulou objeção à reserva quer no decurso do prazo de doze meses que se seguir à data em que recebeu a notificação, quer na data em que manifestou o seu consentimento em obrigar-se pelo tratado, se esta for posterior".

as formas de assistência sejam utilizadas da forma mais ampla possível e viabilizando, assim, a realização de seu objeto e a persecução de sua finalidade.

3.8.7.1 Possibilidade de Formulação de Pedido de Assistência na Recuperação de Tributos Mediante Promessa de Reciprocidade

De acordo com o Art. 21, da CVDT, que trata dos "efeitos legais das reservas e objeções às reservas", uma reserva modifica as disposições do tratado a que a reserva se refere, refletindo sobre a relação entre os Estados que a aceitam, na medida prevista por esta (Art. 21, § 1º, *a*).

A modificação verificada é *recíproca*, valendo dizer que a reserva modifica as disposições, na mesma medida, quanto à outra parte, em suas relações com o Estado autor da reserva. Verifica-se, aqui, a aplicação do Princípio da Reciprocidade (Art. 21, § 1º, *b*). As reservas feitas em relação a determinados Estados Partes não trazem reflexos às relações entre as outras partes do tratado (Art. 21, § 2º). Se um Estado que formulou objeção a uma reserva não se opôs à entrada em vigor do tratado entre ele próprio e o Estado autor da reserva, as disposições a que se refere a reserva não se aplicam entre os dois Estados, na medida prevista pela reserva (Art. 21, § 3º). Também o Art. 30, § 5º, da Convenção CoE / OCDE é explícito ao prever que se um Estado formular uma reserva, recusando-se à prestação de qualquer forma de assistência, não poderá solicitar assistência às outras partes na mesma matéria.[545]

Diante das regras supracitadas, a formulação de numerosas reservas em matéria de assistência na recuperação de créditos tributários e notificação de documentos impede a obtenção do pedido de assistência dirigido a Estado estrangeiro, uma vez que, pelo princípio da reciprocidade, este último também não estaria obrigado a prestar assistência às autoridades administrativas do Estado Requerente. Todavia, indaga-se se, *a despeito* da existência de indigitadas reservas, haveria uma solução jurídica que possibilitasse o cumprimento do objeto e finalidade da Convenção. Em outros termos: poder-se-ia cogitar de alguma alternativa provisória que torne viável o mútuo auxílio nas formas de assistência que restaram desatendidas, especialmente no que concerne à recuperação de créditos tributários e à notificação de documentos, sem que seja necessária a alteração do texto da Convenção?

O princípio da reciprocidade é utilizado de forma recorrente na tramitação de pedidos de cooperação jurídica despidos de instrumentos convencionais. Estabelece-se a presunção de que, face à inexistência de acordo prévio e vigente com obrigações mútuas, a

[545] "Uma Parte que tenha formulado uma reserva relativamente a uma disposição da presente Convenção não poderá requerer a aplicação dessa disposição por outra Parte".

cooperação prestada por um Estado será correspondida caso este necessite da mesma cooperação no futuro. A cooperação jurídica com base na reciprocidade é formalizada por meio de instrumentos formais pertinentes às relações diplomáticas entre os Estados, tais como memorandos e trocas de notas firmados com tal propósito. De acordo com João Ernesto Christófolo, o princípio da reciprocidade é um dos fundamentos tanto do regime convencional bilateral quanto multilateral, refletindo a aplicação do princípio da igualdade soberana no âmbito da cooperação jurídica.[546]

Arthur Lenhoff (1885 – 1965), afirma que existem dois modos de estabelecer regras para as relações internacionais. Por um lado, elas podem derivar de sua aceitação por todos os membros da comunidade internacional, a qual é exteriorizada pela prática costumeira. De outro lado, a ordem jurídica internacional pode decorrer de uma regra convencional escrita, que controla a conduta dos Estados Partes de determinado tratado. De acordo com o princípio atinente à "perfeita igualdade das nações", o juiz Marshall chegou à conclusão de que nenhuma das partes pode, legitimamente, impor regras a outras.[547]

Nesse aspecto, a máxima *par in parem non habet imperium* expressa a concepção básica de "igualdade soberana", listada na Carta da ONU como um dos sete princípios que devem guiar as condutas das nações.[548] Ainda de acordo com Lenhoff, tal máxima reflete a ausência de subordinação de todos os Estados sob a autoridade suprema de uma comunidade dotada de jurisdição obrigatória.[549] Destarte, diante da ausência de uma autoridade suprema global, conclui que a aceitação de um determinado padrão de conduta não decorrerá da imposição de uma regra escrita de uma nação à outra, mas será, antes, resultado da observância dos interesses mútuos dos Estados.[550]

---

[546] CHRISTÓFOLO, 2019, p. 593.

[547] V. *U.S. Reports: Antelope, 23 U.S. (10 Wheat.) 66 (1825)*. Disponível em: https://www.loc.gov/item/usrep023066/.

[548] O Decreto nº 19.841, de 22 de outubro de 1945 promulga a Carta das Nações Unidas, cujo artigo 2º estatui o princípio de igualdade entre os Estados soberanos: "Artigo 2. A Organização e seus Membros, para a realização dos propósitos mencionados no Artigo 1, agirão de acordo com os seguintes Princípios:
1. A Organização é baseada no princípio da igualdade de todos os seus Membros".

[549] De acordo com Philip Jessup (1897 – 1986): "The most dramatic weakness of traditional international law has been its admission that a state may use force to compel compliance with its will. 1 This weakness has been the inevitable consequence of two factors: (i) the concept of absolute sovereignty, and (2) the lack of a well-developed international organization with competent powers. 2 Both are in course of losing their old significance. The United Nations as an organization for the maintenance of peace reveals progress over the League of Nations. As is pointed out in the introductory chapter, the concept of absolute sovereignty is under vigorous attack and has already lost much of its magic. The adoption of the two hypotheses on which this book is based will be utilized to examine ways in which the law of nations may develop in order to place legal limitation on the use of force". JESSUP, Philip C. *A Modern Law Of Nations*. New York: The Macmillan Company, 1948, p. 156.

[550] "In the long run, the great gap in international law which results from the absence of a common authority, has, to a good part, been bridged by the reciprocal interest of the states in the observance of certain rules". Cf. LENHOFF, 1954-1955, p. 622-623.

A respeito dos conceitos de reciprocidade e mutualidade e sua aplicação aos tratados envolvendo trocas de informações em matéria tributária, María Amparo Grau Ruiz faz interessante análise, concluindo que nem sempre a ausência de reciprocidade é fator determinante ao não atendimento de um pedido formulado no âmbito de uma Convenção Multilateral: [551]

> Viewed in this way, it has been argued that there are two kinds of conventional obligation: those requiring automatic performance by either party (mutual actions), and those whose performance depends on the free acceptance of the contracting parties in so far as is stipulated in the agreement (reciprocal actions). By way of example, it has been proposed that for purposes of exchanging information, automatic communication would be mutual, while assistance for the recovery of tax claims, requested by one State of another, would be reciprocal.
> Although we would agree with the basis of the distinction, we do not see the automatic element, essentially the existence or not of a requirement, as being decisive. It could be argued that although one State receives a request from another, it may provide assistance on a mutual basis without expecting something in return. And contrariwise, the automatic requirement of certain actions as stipulated in any convention is still subject to the safeguard clauses there included, which also allow for some discretion on the part of the requested State (e.g. secrecy or public policy). We believe that the question of whether an obligation is reciprocal or mutual depends essentially on the source of the obligation – bilateral conventions tending more to reciprocity and multilateral conventions or regulations originating in supranational organizations tending more towards mutuality – and the purpose that it serves.
> Reciprocity is then a fundamental characteristic underlying the regulation of assistance and reflected in the limits of the obligation to provide such assistance. Mutuality is a target, which is gradually becoming generalized.

Ou seja, tem tido aceitação na doutrina o entendimento segundo o qual as obrigações decorrentes de tratados que demandam uma performance automática de ambas as partes (exemplo dos TIEAs) são caracterizadas pela *mutualidade*;[552] enquanto aquelas obrigações oriundas de acordos que dependem da livre aceitação das partes contratantes, são baseadas em *reciprocidade*, ou em ações recíprocas.

Embora concorde com a base de tal distinção, María Amparo Grau Ruiz não entende que tais características possam ser automaticamente vinculadas a um ou outro tipo de tratado.

---

[551] RUIZ, op. cit., 2003, p. 11.

[552] Dorien Pessers (2014), define mutualidade da seguinte forma: "Mutuality stands in radical opposition to reciprocity, as the other great category of human interaction. Mutuality stems from the Latin word mutuus, meaning: coming from both sides at the same time; handing over simultaneously; crossing over at the same time. What is called 'paying on the spot.' Mutuality regards a short, anonymous human interaction. An interaction with a low degree – or a short moment – of identification and recognition between the parties, or even with no intersubjectivity at all. When the deal is finished, the parties lose their interest in each other at once. Le bien est plus important que le lien. The goods exchanged are more important than the tie itself." In The Normative Foundation of Legal Orders: A Balance Between Reciprocity and Mutuality. Netherlands Journal of Legal Philosophy 2014, p. 150. Disponível em: https://www.bjutijdschriften.nl/tijdschrift/rechtsfilosofieentheorie/2014/2/NJLP_2213-0713_2014_043_002_006.pdf.

Nesse contexto, mesmo em uma Convenção Multilateral, em que a prestação de assistência na recuperação de tributos depende da formulação de um pedido de um Estado a outro – não sendo, portanto, automática -, o Estado Requerido poderia fornecer informações ao primeiro sem esperar nada em troca.

Com efeito, também compartilhamos do entendimento segundo o qual nada impede que o Estado Requerido venha a atender um pedido de assistência em relação ao qual o Estado Requerente tenha feito expressa reserva. A reciprocidade não pode ser uma característica automática de tratados multilaterais, devendo-se abrir margem para que, formulado o pedido, o Estado Requerido aceite ou não prestar a assistência.[553]

Ainda quanto a esse aspecto, nada impediria que o próprio Estado Requerente, que inseriu reserva em relação a determinado assunto, formule pedido de cooperação a Estado estrangeiro mediante promessa de reciprocidade. Nesse caso, entendemos que a promessa de reciprocidade figuraria como uma revogação tácita da reserva feita em relação àquela determinada forma de assistência. Assim, ofertada a promessa de reciprocidade, o Estado ofertante ficaria também obrigado a cumpri-la em momento subsequente, caso lhe seja igualmente submetida uma demanda cooperacional pelo Estado Requerido.[554]

Dessa forma, a despeito das expressas reservas em relação a algumas das formas de assistência e em relação a determinados tributos, entendemos que nada impede que um determinado Estado possa formular pedido de cooperação administrativa mediante promessa de reciprocidade, na mesma extensão e termos da solicitação dirigida ao Estado estrangeiro. Ressalve-se, porém, que tal solução seria provisória e dirigida a casos específicos, não constituindo a melhor opção para que o objeto e finalidade da Convenção sejam amplamente observados.

---

[553] Aliás, nesse mesmo sentido é o Texto do Relatório Explicativo Relativo à Convenção CoE / OCDE, após a Emenda de 2010, quando trata da ausência de reciprocidade na troca de informações: "190. O direito de recusar as informações, na ausência de reciprocidade, pode conduzir a uma troca de informações muito restrita, se os sistemas de informação dos signatários da Convenção forem muito diferentes. Uma forma de evitar este resultado, na prática, consistirá na formulação do pedido pelo Estado Requerente, mesmo quando não tenha a certeza de que o Estado Requerido o venha a aceitar. Simultaneamente, o Estado Requerido poderia evitar, na medida do possível, recorrer ao seu direito de recusa". ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, [2011], p. 59.

[554] Cf. RAMOS, op. cit., p. 61.

3.8.7.2 Emenda ao texto da Convenção CoE / OCDE, à luz do disposto no Art. 20, § 1º, in fine, da CVDT

Conforme foi asseverado linhas atrás, na hipótese de formulação de reservas proibidas (Art. 19, *a*, da CVDT) ou não expressas (Art. 19, *b*, da CVDT), a solução apresentada seria a objeção por qualquer dos Estados Partes, diante das previsões contidas nos Artigos 20 a 22, da CVDT. Parece-nos, todavia, que não houve formulação, por qualquer dos países, de reserva proibida ou não expressa, nos termos dos dispositivos supracitados. Porém isso não afasta a constatação de que as numerosas reservas formuladas por muitos dos Estados Partes têm o condão de suprimir a própria substância da Convenção, incidindo na situação prevista no Art. 19, *c*, da CVDT.

O problema ora posto diz respeito ao fato de que, embora em seu conjunto as reservas formuladas tenham o condão de prejudicar o objeto e a finalidade da Convenção, elas estão expressamente previstas no rol do Art. 30 da Convenção CoE / OCDE. E como sói concluir da leitura do Art. 20, § 1º, da CVDT, "uma reserva expressamente autorizada por um tratado não requer qualquer aceitação posterior pelos outros Estados contratantes, a não ser que o tratado assim disponha".

Depreende-se, do dispositivo supratranscrito, que uma reserva expressamente autorizada não poderá ser objetada por outro Estado Parte, a menos que haja previsão expressa do tratado nesse sentido. Atualmente, inexiste previsão na Convenção CoE / OCDE que possibilite a qualquer dos Estados Partes apresentar objeção a reservas expressamente autorizadas pelo Art. 30.

Entendemos que uma solução plausível ao problema relacionado à formulação indiscriminada de reservas pelos Estados Partes da Convenção CoE / OCDE consistiria em sua emenda, a fim de fazer constar a necessidade de aceitação das reservas formuladas, ainda que expressamente previstas no rol do Art. 30. Dessa forma, os próprios Estados Partes estariam aptos a fazer o controle concernente à compatibilidade do conjunto de reservas apresentado com o objeto e finalidade da Convenção (Art. 19, *c*, da CVDT).

Um exemplo de cláusula que estabelece a necessidade de um procedimento para avaliar a validade de uma reserva é a prevista no Art. 20, § 2º, da Convenção Internacional para a Eliminação de todas as Formas de Discriminação Racial, de 1968. Referido dispositivo

prevê que uma reserva será considerada impeditiva ou incompatível com o objeto e finalidade da Convenção se a ela objetarem ao menos dois terços dos Estados Partes.[555]

De forma similar, poderia ser acrescida previsão no texto da Convenção CoE / OCDE, a fim de que o conjunto de reservas formulado por determinado país fosse submetido ao crivo dos demais Estados Partes, cujo quórum qualificado avaliaria a compatibilidade com o objeto e finalidade da Convenção. A título de sugestão, seria recomendável acrescer um parágrafo 6º ao Art. 30, o qual poderia ostentar a seguinte redação:

> § 6º. Não será permitida a formulação de reserva ou conjunto de reservas que seja incompatível com o objeto e a finalidade desta Convenção, nem reserva ou conjunto de reservas cujo efeito seja o de impedir o funcionamento de qualquer dos órgãos previstos nesta Convenção. A reserva ou conjunto de reservas, ainda que constantes do rol previsto de forma expressa nesta Convenção, serão considerados incompatíveis ou impeditivos ao seu objeto e finalidade se a ela objetarem ao menos dois terços dos Estados Partes.

A solução acima proposta teria o condão de assegurar o necessário equilíbrio que deve ser estabelecido entre, de um lado, o poder soberano dos Estados em formular reservas e, de outro, o princípio da integridade do tratado, que não pode ter seu conteúdo esvaziado, sob pena de não produzir os efeitos desejados entre as partes.

3.8.7.3 Suspensão (Art. 30, § 4º, da Convenção CoE / OCDE) e Retirada das Reservas Formuladas (Art. 22, da CVDT)

Outras possíveis soluções à potencial ausência de efetividade da Convenção CoE / OCDE em razão das inúmeras reservas formuladas depende da iniciativa e ação dos próprios países reservatários e consistem na suspensão, parcial ou total, e na retirada das reservas anteriormente formuladas.

A possibilidade de retirada de reservas está prevista no Art. 22, da CVDT, que dispõe que "a não ser que o tratado disponha de outra forma, uma reserva pode ser retirada a qualquer momento". Exceto se for convencionado de outra forma, a retirada de uma reserva passará a produzir efeitos quando o Estado receber a correspondente notificação (Art. 22, § 3º, *a*).[556]

---

[555] "§ 2º. Não será permitida reserva incompatível com o objeto e o propósito desta Convenção, nem reserva cujo efeito seja o de impedir o funcionamento de qualquer dos órgãos previstos nesta Convenção. Uma reserva será considerada incompatível ou impeditiva se a ela objetarem ao menos dois terços dos Estados Membros nesta Convenção".

[556] Artigo 22
Retirada de Reservas e de Objeções às Reservas

Por seu turno, o Art. 30, § 4º, da CVDT prevê a possibilidade de suspensão total ou parcial das reservas formuladas nos termos dos parágrafos 1º e 3º do mesmo dispositivo: "uma Parte que tenha formulado uma reserva nos termos do disposto nos números 1 e 3 pode suspendê-la, total ou parcialmente, mediante notificação dirigida a um dos Depositários". Os efeitos da suspensão serão contados a partir da data da recepção da notificação pelo Depositário.

Há pouca probabilidade de tais hipóteses ocorrerem por livre iniciativa de reservatários, principalmente por parte daqueles que constituem, reconhecidamente, paraísos fiscais. É mais crível que a situação relacionada à suspensão ou retirada de reservas possa ocorrer como fruto de uma intensa pressão internacional do grupo de Estados Partes e da própria OCDE para que sejam implementadas as condições necessárias para a aplicação da Convenção da forma mais ampla possível.

No caso específico do Brasil, o caminho natural deve consistir em um esforço das autoridades para implementação paulatina das medidas necessárias à estruturação administrativa para atendimento das demandas oriundas do estrangeiro que envolvam a prestação das diversas formas de assistência. Tão logo implementadas as medidas necessárias para a aceitação dos pedidos de assistência advindos do exterior, o Brasil deveria promover a retirada das reservas formuladas por ocasião da promulgação da Convenção CoE / OCDE por meio do Decreto nº 8.842/2016. Com efeito, não há justificativas plausíveis para que o Brasil não se disponha a cooperar, indefinidamente, sob todas as formas de assistência administrativa previstas na Convenção CoE / OCDE. Um grande número de Execuções Fiscais brasileiras tem sido extinto por prescrição intercorrente (Art. 40, da LEF) em razão da ausência de localização de bens penhoráveis das pessoas executadas, muitas vezes inadimplentes contumazes que mantêm seu patrimônio e recursos em contas secretas no exterior. As perdas de arrecadação fiscal decorrentes da falta de cooperação administrativa na seara tributária são imensuráveis, não sendo razoável que o Brasil deixe de fazer uso, sumariamente, das diversas formas de assistência colocadas à disposição nesse abrangente instrumento multilateral que tem como propósito combater a evasão e a elisão fiscais.

---

1. A não ser que o tratado disponha de outra forma, uma reserva pode ser retirada a qualquer momento, sem que o consentimento do Estado que a aceitou seja necessário para sua retirada.
2. A não ser que o tratado disponha de outra forma, uma objeção a uma reserva pode ser retirada a qualquer momento.
3. A não ser que o tratado disponha ou fique acordado de outra forma:
a) a retirada de uma reserva só produzirá efeito em relação a outro Estado contratante quando este Estado receber a correspondente notificação;
b) a retirada de uma objeção a uma reserva só produzirá efeito quando o Estado que formulou a reserva receber notificação dessa retirada.

CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como propósito ressaltar a importância da cooperação administrativa em matéria fiscal em tempos de crise econômica e perdas de arrecadação tributária. A convivência em uma sociedade globalizada não mais se limita à mera produção e distribuição de bens, mas tem como característica a distribuição desproporcional de riscos, sem atentar para as diferenças sociais, econômicas e geográficas.

Quanto a esse aspecto, foi apontada, no Capítulo 1, uma das mais vívidas ameaças presentes na sociedade de risco - fluida, reflexiva e repleta de ameaças que demandam sua socialização: a concernente à (in) sustentabilidade do Estado Fiscal, cuja manutenção e eficiência depende do pagamento de tributos por particulares.

Com o propósito de ressaltar que desde sempre houve a necessidade de se estabelecer uma forma de financiamento para suportar os gastos coletivos, a primeira parte do Capítulo 1 se ocupou em fazer um breve apanhado do histórico dos modelos de financiamento estatal ao longo dos séculos. Após breve descrição dos diversos modelos adotados, passando pelo Estado Patrimonial, Estado Policial ou Intervencionista, chegamos ao modelo de Estado Fiscal (*Steuerstaat*), que depende, precipuamente, do pagamento de impostos por particulares para sua manutenção e exercício das funções que lhes são próprias. Assentou-se que, embora o financiamento do atual modelo de Estado tenha como principal fonte originária de riquezas o tributo, a sociedade do século XXI busca preencher espaços que antes eram ocupados exclusivamente pelo Estado, por considerar que o preço que se paga pelos tributos se tornou muito alto - e os resultados, parcos, inexistindo correlação entre o valor pago e o benefício obtido. Assim, a previdência privada surge como alternativa à oficial; criam-se agências reguladoras; realizam-se parcerias público-privadas; privatizam-se empresas que antes eram estatais. Consequência disso é que a sociedade civil não mais aceita ter de pagar tributos em valores que considera serem excessivos e cujo aumento pode vir acompanhado da ampliação das demandas sociais, como que num ciclo interminável.

Chega-se à primeira conclusão do trabalho: a crise do Estado Fiscal muito se deve ao colapso da justificação moral do tributo, que gera nos indivíduos a percepção de que estariam legitimados a adotar condutas, lícitas e ilícitas, para evitar o pagamento de impostos que consideram excessivos e até mesmo injustos. Tal fato é agravado pela falta de transparência

fiscal internacional e pela possibilidade, propiciada pela globalização, de remessa de capitais para jurisdições em que a tributação é nula ou baixa, com garantia da confidencialidade das contas, além do incremento de novas tecnologias como o uso de criptoativos em contraposição ao sistema financeiro atual. Dentro de tal panorama, a adoção do discurso liberal, defendido por muitos no Estado da Sociedade de Risco, é por vezes problemática, por carregar implicações negativas do ponto de vista social e econômico para os Estados, já que aqueles que conseguem se esquivar, efetivamente, do pagamento de tributos, são os indivíduos mais ricos e, portanto, os que menos necessitam das prestações positivas estatais. Os resultados são desastrosos e repetem sempre os mesmos padrões: perda da arrecadação estatal, aumento do endividamento público, oneração da carga tributária sobre a classe média e baixa e aumento da desigualdade, com riscos ao próprio Estado Democrático de Direito. Nesse contexto, busca-se evidenciar o conjunto de fatores que potencializa a perda de arrecadação fiscal dos países no Estado da Sociedade de Risco: a fuga de tributos por aqueles que poderiam arcar com um peso maior da carga tributária; a limitação da soberania fiscal dos países gerada pela livre circulação de capitais; a remessa de capitais para jurisdições em que a tributação é nula ou baixa, com garantia da confidencialidade das contas, além do incremento de novas tecnologias como o uso de criptoativos em contraposição ao sistema financeiro atual.

Acontecimentos recentes como a crise financeira global de 2008 e o escândalo *Panama Papers* despertou um chamado contra os paraísos fiscais, com o propósito de trazer de volta, aos países de origem, o dinheiro oculto em jurisdições asseguradoras do segredo bancário. Emergiu a consciência de que a busca ativa dos recursos, no exterior, dos indivíduos super-ricos e grandes corporações que buscam se esquivar ou minimizar o pagamento de impostos teria condão de resolver ou minimizar o problema da dívida pública dos países, evitando que indivíduos comuns tivessem que arcar com o enorme sacrifício de suportar sozinhos tal ônus. Desperta, então, a consciência coletiva de que se algumas grandes corporações ou indivíduos super-ricos não pagassem sua parcela justa de impostos, aquilo que elas não estavam pagando teria de ser feito por outra pessoa.

Dentro da lógica ambivalente da sociedade de riscos, a liberdade de alguns poucos privilegiados pode significar a opressão de muitos. Desde que sejam respeitados os direitos fundamentais e salvaguardas dos contribuintes, a cooperação internacional com vista à efetiva transparência fiscal deve ser perseguida e incentivada pelos diversos Estados e jurisdições, tendo como um dos escopos o aumento da arrecadação tributária nos países em que efetivamente foi gerado o lucro. A erosão das bases tributáveis dos países e queda na

arrecadação decorrentes da alocação de recursos no exterior impactam diretamente a economia dos países, não se tratando de assunto doméstico, mas sim de problemática de dimensão global.

Ainda, buscou-se demonstrar que a falta de conformidade fiscal, ou *tax noncompliance*, ao lado da falta de transparência fiscal global, exsurgem como dois dos maiores desafios a serem enfrentados pelos Estados no Século XXI, que têm sua sustentabilidade ameaçada por tais problemas. Diante da perda de controle pelos Estados soberanos impulsionada por fatores privados, tal como o fluxo desenfreado de capital e a escolha de regimes tributários mais favoráveis e ocultação patrimonial ultimada por indivíduos super-ricos e grandes corporações, chega-se à conclusão de que é premente que sejam envidados esforços que não se limitem à ação unilateral dos países, mas que compreendam a coordenação de políticas nacionais e a cooperação entre os mais diversos atores internacionais. Nesse aspecto, consideramos que as problemáticas concernentes à falta de conformidade fiscal e opacidade financeira devem ser solucionadas à luz da governança global, mediante a participação de países, organizações internacionais e de membros da própria sociedade civil.

Nesse contexto, é ressaltado o papel de proeminência desempenhado pela OCDE que, a partir dos acontecimentos mais recentes, envidou diversas iniciativas voltadas a promover um ambiente fiscal mais transparente. A transparência fiscal internacional ganha especial relevância na sociedade de riscos, seja porque a evasão fiscal pode estar relacionada a atividades ilícitas como a lavagem de capitais ou ao financiamento de atos terroristas, seja porque a erosão da base tributável, inadimplência e a queda de arrecadação verificada em diversos países tem relação direta com a alocação de recursos em jurisdições sediadas no estrangeiro. Não se pode ignorar o fato de que o Estado necessita arrecadar para garantir uma qualidade de vida digna à população local, e a opacidade financeira possibilita que grandes corporações e o percentual mais bem aquinhoado da população se esquive do pagamento de tributos no país em que percebido o rendimento – com reflexos socioeconômicos muito negativos para a sociedade local. Nesse sentido, a perda de arrecadação do Estado Fiscal se torna um problema para as pessoas comuns quando aumentos de impostos são necessários para compensar a evasão.

Ressaltou-se, dentre as iniciativas da OCDE com vista a combater a falta de conformidade fiscal e a opacidade financeira: o estímulo à intensificação de troca automática de informações entre países, o Plano de Ação BEPS, a *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* (MLI) e o *Global Forum on Transparency*

and Exchange of Information for Tax Purposes, além doo piloto *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*. Outro importante avanço foi o Protocolo de 2010 à Convenção CoE / OCDE, o que permitiu sua adequação ao novo padrão de transparência, possibilitando sua abertura para assinatura por países não membros de quaisquer das organizações.

Desde então, a Convenção tem sido considerada o instrumento multilateral mais abrangente e eficaz para a rápida implementação do novo padrão para a troca automática de informações financeiras em questões fiscais desenvolvido pelos países da OCDE e do G20, bem como para efetivar a troca automática de relatórios de operações de grupos multinacionais, sob a égide do projeto de combate à Erosão da Base tributável e à Transferência de Lucros (BEPS).

Muito embora o aparente avanço do Brasil no tema transparência e cooperação administrativa fiscal, já que ratificou, em junho 2016, a Convenção CoE / OCDE, houve um claro retrocesso quando, por meio do Decreto nº 8.842, de agosto do mesmo ano, formulou três reservas, impossibilitando que o fornecimento e prestação de duas das três formas de assistência previstas no tratado, incluindo a assistência na recuperação de tributos. Foi apontado o fato de que, ainda que não tenha sido feita qualquer reserva à forma de assistência "troca de informações", pouco ou nenhum uso fará o Brasil de referidos dados caso não haja instrumentos para a expropriação de bens do devedor no exterior. Nesse sentido, a implementação de medidas executórias em território estrangeiro por meio das modalidades de cooperação jurídica internacional tende a ser pouco efetiva, demandando procedimentos burocráticos e morosos, além de ter a desvantagem de ter de ser formulada no bojo de processo judicial com o conhecimento do devedor, que poderá se mobilizar com o intento de frustrar a expropriação patrimonial também no território estrangeiro.

Foi considerado que o só fato de tais reservas estarem expressamente previstas no rol do Art. 30 da Convenção CoE / OCDE não implica, necessariamente, a presunção absoluta de sua compatibilidade com o objeto e finalidade do tratado. A despeito de encontrarem permissivo expresso na letra da Convenção, a leitura abarcante do tratado, em conjunto com o título, preâmbulo, texto do relatório explicativo e comentários deixa evidente que o conjunto de extensas reservas formuladas pelo Brasil e demais países citados não guarda

compatibilidade com o objeto e a finalidade da Convenção, por esvaziarem seu conteúdo, comprometendo a sua aplicação e efetividade.[557]

Assim, conclui-se que a inserção deliberada de reservas atenta contra o objeto e finalidade da Convenção Mútua para Assistência Administrativa em Matéria Tributária, à luz da interpretação compreensiva de seus próprios dispositivos, contexto em que se insere, bem como em vista do disposto no Art. 19, *c*, da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados. Depreende-se, de tais reservas, que nem sempre o compromisso de implementar determinado padrão de transparência, ou mesmo a assinatura e ratificação de uma Convenção trazem em si a garantia da efetividade da cooperação internacional. Portanto, afigura-se imprescindível a remoção dos obstáculos de ordem jurídica à efetivação da cooperação administrativa fiscal.

Nessa senda, buscou-se, na parte final do estudo, apresentar alternativas jurídicas que possibilitem evitar seu total ou parcial esvaziamento, de modo a propiciar uma cooperação mais efetiva entre os Estados membros. Por cooperação efetiva, entendemos aquela que, implementando o maior número possível de formas de assistência, implique eficaz combate à evasão e elisão fiscais, tendo o potencial de aumentar a arrecadação tributária dos países comprometidos com a Convenção.

A existência de reservas que impossibilitem a obtenção de assistência na recuperação de tributos não interessa à maior parte da sociedade, mas a determinados setores empresariais e grandes devedores residentes no Brasil que possuem poder aquisitivo para promover seus planejamentos tributários e remessa de recursos ao exterior com vista a se evadir, de forma abusiva, do pagamento de tributos.

Talvez ainda não tenhamos nos apercebido de que, mais importante do que a reformulação de determinadas políticas, é o aperfeiçoamento e efetiva utilização das ferramentas que já estão disponíveis e ao nosso alcance. Nenhuma reforma será capaz de solucionar problemas econômicos que afetam negativamente a sociedade, caso não se

---

[557] Sob o fundamento de que reserva formulada pelo Vietnam ao art. 6º da Convenção das Nações Unidas contra Tráfico de Entorpecentes Ilícitas e Substâncias Psicotrópicas não condizia com o objeto e finalidade da Convenção, a Alemanha e outros países fizeram a seguinte objeção:
"The Government of the Federal Republic of Germany considers this reservation to be problematic in the light of the object and purpose of the Convention. The reservation made in respect of article 6 is contrary to the principle 'aut dedere au iudicare' which provides that offences are brought before the court or that extradition is granted to the requesting States. The Government of the Federal Republic of Germany is therefore of the opinion that the reservation jeopardizes the intention of the Convention, as stated in article 2 paragraph 1, to promote cooperation among the parties so that they may address more effectively the international dimension of illicit drug trafficking. The reservation may also raise doubts as to the commitment of the Government of the Socialist Republic of Viet Nam to comply with fundamental provisions of the Convention. It is in the common interest of states that international treaties which they have concluded are respected, as to their object and purpose, and that all parties are prepared to undertake any legislative and administrative changes necessary to comply with their obligations". UNITED NATIONS, 1988. Disponível em: https://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=VI-19&chapter=6&clang=_en.

aprofunde o debate sobre as formas possíveis de se evitar a utilização das fraudes mais variadas para evitar o pagamento de tributos. O *modus operandi* daqueles que se dedicam à prática da elisão e evasão fiscais - com a destinação de recursos e patrimônio ao exterior - se torna cada vez mais complexo e sofisticado, sendo impensável que ainda não tenham sido adotadas, em sua plenitude, as medidas cooperativas disponíveis para recuperar créditos regularmente constituídos no Brasil em jurisdições situadas no exterior. O endurecimento das regras de previdência social e eventual oneração da carga tributária não serão suficientes para conter a vetusta revolta contra os tributos e o desejo, principalmente dos maiores detentores de riqueza, de os evitar a todo custo, mediante os mais variados tipos de planejamento tributário e blindagem patrimonial. É necessidade premente o aparelhamento dos órgãos nacionais de fiscalização e cobrança para que possam atender às demandas de assistência oriundas do exterior, a fim de que, pela reciprocidade, o Brasil também possa se valer do auxílio estrangeiro quando necessário.

O presente trabalho procurou trazer à reflexão se a formulação exacerbada de reservas aos dispositivos da Convenção CoE / OCDE, não apenas pelo Brasil, mas por diversos outros Estados Partes, seria compatível com o tão celebrado movimento de transparência fiscal internacional e desejada cooperação com vista a combater a elisão e evasão fiscais.

Vale a pena ponderar até que ponto países com alto nível de endividamento público, como o Brasil, poderiam abdicar de instrumentos de cooperação como o da assistência mútua para a cobrança de tributos – o que, certamente, envolve interesses de poderosos que se valem do ambiente de opacidade para ocultar suas fortunas e, assim, evitar o pagamento de tributos. As perdas fiscais decorrentes dos entraves e má utilização dos instrumentos jurídicos disponíveis para arrecadação são colossais, sendo inimagináveis as razões pelas quais o Brasil ainda não se mobilizou para retirar tais reservas e, assim, poder se beneficiar do mais amplo instrumento cooperacional voltado à recuperação de tributos.

REFERÊNCIAS

ABADE, Denise Neves. *Direitos Fundamentais na Cooperação Jurídica Internacional*. Saraiva: São Paulo, 2013.

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ADAMS, Charles. *For Good and Evil:* the impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. New York; Oxford: Madison Books, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008.

ALEXY, Robert. Zur Kritik des Rechtspositivismus. *In:* DREIER, Ralf (ed.) *Rechtspositivismus und Wertbezug des Rechts*. Stuttgart: Franz Steiner, 1990. p. 9-26.

ANTÓN, Ricardo García. The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes*? World Tax Journal*, v. 8 n. 2, p. 147-192, 2016.

ARAUJO, Nadia de. A importância da Cooperação Jurídica Internacional para a Atuação do Estado Brasileiro no Plano Interno e Internacional. *In:* BRASIL. Ministério da Justiça. (org.). *Manual de Cooperação Jurídica Internacional e Recuperação de Ativos*: matéria penal. 4. ed., Brasília: Ministério da Justiça, 2013. p. 39-50. v. 1.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, v. 113, n. 7, p. 1573-1676, May 2000. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles. Acesso em: 15 ago 2019.

AVI-YONAH, Reuven S.; XU, Haiyan. *Evaluating BEPS*. University of Michigan Public Law Research Paper nº 493, 2016.

BAKER, Philip. *Tax avoidance, tax evasion & tax mitigation*. Londres: Gray's Inn Tax Chambers Articles, 2000.

BEAUMONT, Paul R. *Reflections on the Relevance of Public International Law to Private International Law Treaty Making. In:* COLLECTED Courses of the Hague Academy of International Law. Boston: Brill | Nijhoff, Leiden, 2010, p. 34-51. (Chapter II: Reservations and Declarations), v. 340.

BECK, Ulrich. A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva. *In:* GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco:* rumo a uma outra modernidade. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2011.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. *The Journal of Political Economy*, v. 76, n. 2, p. 169-217, mar. / apr. 1968.

BERNSTEIN, Jake. *Secrecy World:* Inside the Panama Papers Investigation of Illicit Money Networks and the Global Elite. Nova York: Henry Holt and Co, 2017. (eBook Kindle).

BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 6. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2003.

BLYTH, Mark. *Austeridade:* a história de uma ideia perigosa. São Paulo: Autonomia Literária, 2017.

BRAITHWAITE, Valerie. *Taxing Democracy:* understanding tax avoidance and evasion. London; New York: Routledge, 2016.

BRAND, Ronald A. External Sovereignty and International Law. *Fordham International Law Journal,* v. 18, n. 5, p. 1685-1995, 1994.

BRASIL. Receita Federal. *Manual de Intercâmbio de Informações com o Exterior.* Brasília: Receita Federal, 2008.

BUFFARD, Isabelle; ZEMANEK, Karl. The "Object and Purpose" of a Treaty: An Enigma? *Austrian Review of International & European Law*, v. 3, n. 1, p. 311-343, 1998.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. São Paulo: Saraiva, 2003.

BURG, David F. *A World History of Tax Rebelions*: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present. London: Routledge, 2004.

CASELLA, Paulo Borba. *Direito Internacional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora LTR, 1995.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes E. *Planejamento Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CHILDRESS III, Donald Earl; RAMSEY, Michael D.; WHYTOCK, Christopher A. *Transnational Law and Practice*. Kluwer Law and Business, 2015.

CHRÉTIEN, Maxime. *A la recherche du Droit International Fiscal Commun*. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1955.

CHRISTIANS, Allison. Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20. *Northwestern Journal of Law and Social Policy*, v. 5, n. 1, p. 19-40. Spring, 2010.

CHRISTÓFOLO. João Ernesto. *Princípios Constitucionais de Relações Internacionais:* significado, alcance e aplicação. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2019.

COCKFIELD, A. J. Big Data and Tax Haven Secrecy. *Florida Tax Review*, v. 18, n. 8, p. 483-539, 2016.

COLLINS, Lawrence. Professor Lowenfeld and the Enforcement of Foreign Public Law. *International Law and Politics,* v. 42, p. 125, 2009. Disponível em: http://nyujilp.org/wp-content/uploads/2013/02/42.1-Collins.pdf. Acesso em 02 de agosto de 2019.

CORONADO, Jorge. *O Equador à frente do G77*: uma oportunidade para a justiça fiscal. Quito: ALAI, 2017. Disponível em https://www.alainet.org/pt/articulo/186007. Acesso em 02 de agosto de 2019.

DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy*: *between competition and cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

DI PIETRO, Adriano. *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*. Milão: Giuffré, 1999.

DUBIN, Jeffrey A. *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance.* Los Angeles: Springer, 2012. (English Edition).

DODGE, William S. Breaking the Public Law Taboo. *Harvard International Law Journal,* v. 43, n. 161, p. 161-235, 2002. Disponível em: http://repository.uchastings.edu/faculty_scholarship/123. Acesso em: 12 out. 2019.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton e Oxford: Princeton University Press, 2006.

DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmen. *Vade-Mécum de Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

ESPAFADOR, Carlos Maria López. *Princípios básicos de fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

EZQUERRO, Teodoro Cordón. Los Derechos de Los Contribuyentes En El Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias. *Revista de La Facultad de Derecho* n. 72, p. 11-29, 2014.

GALLE, Brian. *Hidden Taxes*. Georgetown: Georgetown Law Library, 2009. Disponível em: https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=2840&context=facpub. Acesso em: 01 out. 2018.

GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency in International Taxation. *In:* BIANCHI, Andrea e PETERS, Anne (ed.). *Transparency in International Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 444-519.

GOMES, Marcus Lívio. International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument. *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 2, p. 87-98, 2018.

GOV. UK. HM Treasury. *Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance*. UK: HM Revenue & Customs, 2019. Disponível em:

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/785551/tackling_tax_avoidance_evasion_and_other_forms_of_non-compliance_web.pdf. Acesso em: 23 de julho de 2019.

GRAETZ, Michael J. *100 Million Unnecessary Returns*. New Haven: Yale University Press, 2010.

GRAVELLE, Jane G. *Tax Havens*: International Tax Avoidance and Evasion (English Edition). Congressional Research Service. 2010. (eBook Kindle).

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GROCOTT, Jack. A Time for Tax Transparency and Clarity. *International Tax Review*, v. 21, n. 3, p. 13-15, April 2010.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. *Dicionário Técnico Jurídico*. São Paulo: Rideel, 2019.

HÄBERLE, Peter. *El estado constitucional*. Tradução de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

HELD, David. *Democracy and the global order:* from the modern State to cosmopolitan governance. Stanford: Stanford University Press, 2000.

INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE. *Reservations to the Convention on the Prevention and Punishment of the Crime of Genocide:* advisory opinion, 1951. Disponível em: https://www.icj-cij.org/files/case-related/12/012-19510528-ADV-01-00-EN.pdf. Acesso em: 23 de julho de 2019.

JESSUP, Philip C. *A Modern Law of Nations*. New York: The Macmillan Company, 1948.

JONES, John F. Avery. *Treaty Interpretation:* Global Tax Treaty Commentaries. Amsterdam: IBFD, 2019.

KARAGIANNIS, Nikolaos. Public Finance and Taxation: Part II: Global Experiences. *In*: KARAGIANNIS, Nikolaos; MADJD-SADJADI, Zagros. *Modern State Intervention in the Era of Globalisation.* Northampton: Edward Elgar, 2007. cap. 5.

KENNEDY, David W. The Mystery of Global Governance. *Ohio Northern University Law Review,* v. 34, p. 827-860, 2008. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/dkennedy/publications/ Kennedy_GlobalGovernance.pdf. Acesso em: 23 de julho de 2019.

KIRCHNER, Stephen. The G20 and Global Governance. *Cato Journal*, v. 36, n. 3, p. 485-506, 2016.

KOVATCH, William J. Jr. Recognizing Foreign Tax Judgments: An Argument for the Revocation of the Revenue Rule. *Houston Journal of International Law*, v. 22, n. 2, p. 265-288. Winter 1999.

KRUGMAN, Paul. *A Crise de 2008 e a Economia da Depressão*. São Paulo: Elsevier, 2009.

LENHOFF, Arthur. Reciprocity: The Legal Aspect of a Perennial Idea. *Northwestern University Law Review*, v. 49, n. 5, p. 619-641, 1954-1955.

LOCKE, John. *Two treatises of civil government*. Tradução de Cid Knipell Moreira. London: Everyman's Library, 1966, p. 117-241.

LOUKOTA, Helmut. *Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network*. *In:* LANG, Michael; LOUKOTA, Helmut; RÄDLER, Albert Josef. Multilateral Tax Treaties: new developments in International Tax Law. London: Kluwer, 1998.

LOWENFELD, Andreas F. Public Law in The International Arena: Conflict of Laws, International Law, and Some Suggestions for their Interaction. Paris: Revue des Cours, t. 163, 1979, p. 315 – 345.

LYONS, Susan M. (ed.). *International Tax Glossary.* 3. ed., Amsterdam, IBFD, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In:* OLIVEIRA, Valdir de (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.* São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALLINAK, Brenda. The Revenue Rule: A Common Law Doctrine for the Twenty-First Century. *Duke Journal of Comparative & International Law*, v. 16, n. 1, p. 79-124, 2006.

MICHAELS, Ralf. Globalizing Savigny? The State in Savigny's Private International Law and the Challenge of Europeanization and Globalization. *Duke Law School Legal Studies,* nº 74, p. 119-144, 2005. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=796228 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.796228.

MONTESQUIEU. *De l'esprit des lois*. Tradução de Lólio Lourenço de Oliveira. Paris: Éditions Garnier Frères, 1973. t. 1.

MORATO, Caio César. *Os Acordos Para a Troca de Informações Fiscais Entre Países e a Legislação Brasileira*. São Paulo: Almedina Brasil, 2018.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade:* os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2005.

MURPHY, Richard. *Over Here and Undertaxed:* Multinationals, Tax Avoidance and You. Brain Shots. Vintage digital, 2013. (eBook Kindle).

MURPHY, Richard. *The Joy of Tax:* how a fair system can create a better society. London: Bantam Press, 2015.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas:* teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980

NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. *In:* NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (coord.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise.* Coimbra: Almedina, 2011.

OBERMAYER, Bastian. OBERMAIER, Frederik. *The Panama Papers: breaking the story of how the rich & powerful hide their money*. London: Oneworld Publications, 2017.

OBERMAYER, Bastian. OBERMAIER, Frederik. *Panamá Papers:* el club mundial de los evasores de impuestos. Ciudad de México: Planeta, 2016.

OBERSON, Xavier. *International Exchange of Information In Tax Matters:* Towards Global Transparency. Northampton: Edward Elgar Publishing, 2018. (Elgar Tax Law and Practice).

OBERSON, Xavier. [General Report]. *In:* INTERNATIONA FISCAL ASSOCIATION. *Cahiers de Droit Fiscal International:* Exchange of Information and Cross-Border Cooperation Between Tax Authorities. Deventer: Kluwer, 2013, v. 98b, p. 33.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. *O Intercâmbio de Informação Tributária:* Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento. Coimbra: Almedina, 2012.

OECD. *OECD Secretary-General Report G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – June 2019*. Paris: OECD, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf. Acesso em: 23 ago. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model Tax Convention on Income and on Capital:* Condensed Version, 2017. Paris: OECD, 2017. Disponível em: DOI: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 13 ago. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris: OECD, 2017. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en. Acesso em: 13 ago. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *A strategy for enlargement and outreach*. Report by the Chair of the Heads of Delegation Working Group on the Enlargement Strategy and Outreach, Ambassador Seiichiro Noboru. Paris: OECD, 2004.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Convenção sobre assistência mútua administrativa em Matéria fiscal e Texto do Relatório Explicativo Revisto Relativo à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal depois de Alterada pelo Protocolo*. Paris: OECD, [2011]. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf. Acesso em: 12 jul. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Harmful Tax Competition:* an emerging global issue. Paris: OECD, 1998.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2018 – May 2019*. Paris: OECD, 2019. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf. Acesso em: 20 de agosto de 2009.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Manual On The Implementation Of Assistance In Tax Collection*. Paris: OECD, 2007. Disponível em https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261429.pdf. Acesso em: 20 de agosto de 2009.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Information Exchange between OECD Member Countries:* A Survey of Current Practices. OECD: Paris, 1994.

PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *Tax Havens:* How Globalization Really Works. Ithaca and London: Cornell University Press, 2010.

PANHUYST, H. F. van *et al*. (ed.). *International Law in The Netherlands*. The Hague: Asser Institute, 1979. v. II.

PARKER, Louise. Mutual Assistance in the Collection of Taxes. *Bulletin for International Taxation,* v. 71, n. 9, August 2017.

PELLET, Alain. Reservations, Article 19, Conventions of 1969 and 1986. *In*: CORTEN, Olivier; KLEIN, Pierre (ed.). *The Vienna Conventions on the Law of Treaties:* A Commentary. V. 1. New York: Oxford University Press, 2011, p. 405-483.

PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional:* do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu. Coimbra: Almedina, 2010.

PIATIER, A. *L'évasion Fiscale Et L'assistance Administrative entre Etats.* Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1938.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. De Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Denis Fontes de Souza. *OCDE:* uma visão brasileira. Brasília: IRBr; FUNAG, 2000.

PROSS, Achim. RUSSO, Raffaelle. *The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters:* A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion. Bulletin for International Taxation, July 2012.

QURESHI, Asif H.; KUMAR, Ajay. *The Public International Law of Taxation: Text, Cases & Materials*, Second Edition. London: Kluwer Law International, 2019.

RAMOS, André de Carvalho. Cooperação Jurídica Internacional e o Diálogo das Fontes no Direito Internacional Privado Contemporâneo. *Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión,* Ano 5, n. 10, p. 56-72. Out/2017.

RASKOLNIKOV, Alex. Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty. *Columbia Law Review*, v. 106, n. 3, p. 569-642, April 2006.

RAWLS, John. *A Lei dos Povos e a Ideia de Razão Pública Revisitada*. Lisboa: Edições 70, 2014.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Ed. revista. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

REVOREDO, Tatiana. BORGES, Rodrigo. *Criptomoedas no Cenário Internacional:* qual o posicionamento de Bancos Centrais, Governos e Autoridades? Independently Published, 2018.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*. São Paulo: Saraiva, 2002.

RING, Diane M. Democracy, sovereignty and tax competition: the role of tax sovereignty in shaping tax cooperation. *Florida Tax Review*, v. 9, p. 555-596, 2009. Available at: http://ssrn.com/abstract=1334212. Acesso em: 12 ago. 2019.

RING, Diane M. What's at stake in the sovereignty debate? International tax and the nation-state. *Virginia Journal of International Law,* v. 49, p. 155-233, 2008.

ROCHA, Sergio André. Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, n. 9, p. 502-516, 2016.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. Princípios Gerais do Direito Internacional Tributário. *In:* ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

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

ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROLIM, João Dácio. ROSENBLATT, Paulo. Dez Anos da Norma Geral Antielisiva no Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 197, p. 83-96, 2012.

ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001.

RUPPE, Hans Georg. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirstchaft und seine Schranken in den Grundrechten*. Wien: Manzsche Verlags-und Universitätsbuchandlung, 1982.

RUIZ, María Amparo Grau. *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*. London: Kluwer Law International, 2003.

RUST, Alexander. FORT, Eric (ed.). *Exchange of Information and Bank Secrecy*. Wolters Kluwer. The Netherlands: Wolters Kluwer Law & Business; Frederick, MD: Aspen Publishers. [2012]. (International tax conferences of the University of Luxembourg, v. 2.).

SAAD, Natrah. Tax Non-Compliance Behaviour: Taxpayers View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v. 65, n. 3, p. 344-351, 2012. Disponível em: https://core.ac.uk/download/pdf/81202355.pdf. Acesso em: 27 set. 2019.

SACK, A. N. (Non-) Enforcement of Foreign Revenue Laws in International Law and Practice. *University of Pennsylvania Law Review and American Law Register*, v. 81, n. 5, p. 559-585, 1932-1933

SALIBA, Aziz Tuffi (ed.). *Direito dos Tratados:* Comentários à Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados (1969). Belo Horizonte: Arraes, 2011.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal:* substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SARFATI, Gilberto. *Teoria das Relações Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 2005.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SIMON, James; ALLEY, Clinton. Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, v. 2, n. 2, p. 27-42, 2009.

SMITH, Chris. *The Panama Papers:* How it unfolded, the players & implications. Copyright© by Chris Smith, 2016. (eBook Kindle).

STEWART, Miranda. Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration. *World Tax Journal,* v. 4, n. 2, p. 152-179, 2012.

SUCHARIPA-BEHRMANN, Lilly. The Legal Effects of Reservations to Multilateral Treaties. *Austrian Review of International and European Law*, v. 1, n. 1, p. 67-88, 1996.

TIBURCIO, Carmen. Constituição e relações internacionais. *Universitas Jus,* v. 25, n. 1, p. 1-24, 2014.

TIBURCIO, Carmen. *Extensão e Limites da Jurisdição Brasileira*: Competência Internacional e Imunidade de Jurisdição. Salvador: JusPodivm, 2016.

TIBURCIO, Carmen. *The Current Practice of International Cooperation in Civil Matters:* Collected Courses of The Hague Academy of International Law - Recueil des cours. Boston: Brill, 2018. (en collaboration avec l'Académie de droit international de La Haye), v. 393.

TIROLE, Jean. *Economia do Bem Comum*. Tradução de Rita Carvalho e Pedro Carvalho e Guerra. Lisboa: Guerra e Paz, 2018.

TOLLAN, Harald. An International Convention on Financial Transparency. *In:* POGGE, Thomas; MEHTA, Krishen (ed.). *Global Tax Fairness*. Oxford: Oxford University Press, 2016, p. 238-250.

TORGLER, Benno. Serious Tax Noncompliance: Motivation and Guardianship. *Criminology and Public Policy*, v. 9, n. 3, p. 535-542, August 2010.

TORGLER, Benno. *Tax Compliance and Tax Morale:* A Theoretical and Empirical Analysis. Cheltenham; Northampton: Edward Elgar, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado:* Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. *In:* CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Justiça Tributária – 1º Congresso de Direito Tributário – IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, n.1, p. 90-123, jan/fev. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário:* elisão abusiva e evasão. São Paulo: Elsevier Editora, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention:* between Developed and Developing Countries. Nova Iorque: United Nations, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em: 15 jul. 2019.

UNITED NATIONS. *Resolução nº 2.625/70.* Declaración sobre los principios de derecho internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas. AGNU, 1970. Disponível em: https://undocs.org/en/A/RES/2625(XXV). Acesso em: 12 ago. 2019.

UNITED NATIONS. *Reservations to Treaties*. United Nations Yearbook of the International Law Commission, 2005, p. 141-192.

VAN PANHUYS, Haro Frederik *et al.* (ed.). *International Law in The Netherlands*. The Hague: T.M.C. Asser Institute, 1979. v. II.

VANISTENDAEL, Frans. The International Information Exchange Puzzle. *Tax Notes International,* v. 75, n. 13, p. 1149-1153, 2014.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

VASCONCELOS, Raphael. Estado e Direito Internacional: Unidade e Fragmentação. *RMDUFAL*, v. 1, n. 1, p. 83-84, 2010. Disponível em: http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/viewFile/275/225. Acesso em: 06 out. 2018.

VIRALLY, Michel. Review Essay: Good Faith in Public International Law. *American Journal of International Law*, v. 77, n. 1, p. 130-134. Jan. 1983.

VLCEK, William. *Offshore Finance and Global Governance:* Disciplining the Tax Nomad. Londres: Palgrave Macmillan, 2016. (International Political Economy Series).

VOGEL, Klaus. The Justification for Taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence,* v. 33, n. 1, p. 19-59, 1988.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XIFARAS, Mikhail. The Global Turn in Legal Theory. *Canadian Journal of Law & Jurisprudence,* v. 29, p. 215-243, 2016.

WATT, Horatia Muir. Private International Law Beyond the Schism. *Transnational Legal Theory*, v. 2, n. 3, p. 347-427, 2011.

WEFFORT, Francisco C. (org.). *Os Clássicos da Política:* Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, *"O Federalista"*. 6. ed. São Paulo: Ática, 1995. v. 1.

WEISS, Jonathan M. Tax Claims in Transnational Insolvencies: A Revenue Rule Approach. *Virginia Tax Review*, v. 30, n, 1, p. 261-326, Summer 2010.

WÖHRER, Viktoria. *Data Protection and Taxpayer's Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. Amsterdam: IBFD, 2018.

YASUAKI, Onuma. *Direito Internacional em Perspectiva Transcivilizacional*. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações:* inquérito sobre os paraísos fiscais. Lisboa: Círculo de Leitores, 2014.