



TROCA DE INFORMAÇÕES NO ÂMBITO DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: A TRANSPARÊNCIA FISCAL EM FACE DO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

*Carlos Otávio Ferreira de Almeida**
*Mario Di Stefano Filho***

Resumo

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), importante foro de discussões sobre tributação internacional, desenvolveu um consagrado modelo de convenção para evitar a bitributação, cujo artigo 26 versa sobre troca de informações fiscais. Trata-se, pois, de valioso instrumento para consagrar a cooperação internacional em matéria tributária. Considerando-se que os avanços nas medidas preconizadas pela OCDE para conter a evasão fiscal não foram acompanhadas, nem em intensidade e nem em clareza, no tocante aos direitos dos contribuintes, este artigo confronta a tendência expansiva da transparência internacional e potenciais obstáculos dispostos na legislação interna quanto à proteção de garantias dos contribuintes, como, por exemplo, sigilo bancário, troca de informações sobre fatos anteriores à vigência de um acordo internacional ou mesmo sobre a necessidade de o contribuinte ser notificado previamente ao acesso do fisco a seus dados pessoais.

Palavras-chave

Cooperação fiscal internacional. Transparência. Acordos de bitributação. Direitos fundamentais de contribuintes.

EXCHANGE OF INFORMATION WITHIN DOUBLE TAX TREATIES: TAX TRANSPARENCY IN THE FACE OF DOMESTIC LAW

Abstract

The Organization of Economic Cooperation and Development (OECD), the main forum of discussion of international taxation, has developed a convention established model to avoid double taxation. The article 26 of that model is about the exchange of information, powerful tool to reach international cooperation in tax matters. Thus, this article aims to analyze confrontation

* Professor Dr. Pesquisador – PUC Campinas. Pesquisador Visitante - Vienna University of Economics and Business(WU), Áustria. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário-Universidade de São Paulo USP. Mestre em Direito Público - Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Mestre em Direito Tributário - University of Florida (Levin), EUA. Coordenador do Grupo de Estudos Tributação e Desenvolvimento – GETRIDES.

** Pós-Graduando em Direito Tributário pela PUC-Campinas. Pós-Graduando em Direito Público pela Escola Superior de Direito/Proordem Campinas. Discente-pesquisador no Programa de Iniciação Científica da PUC-Campinas (2015). Advogado em Campinas.

between the conventional rule on exchange of tax information and the national law, which can shelter fundamental taxpayers' rights on relevant matters such as bank secrecy, retroactivity and the necessity of a prior notification issued by tax authorities to access taxpayers' personal data.

Keywords

International tax cooperation. Transparency. Double tax treaties. Taxpayers' fundamental rights.

1. INTRODUÇÃO

A globalização trouxe a suavização de fronteiras internacionais, vulgarizando a tributação da renda como fator de interesse de mais de um Estado. Como resultado, forja-se uma realidade competitiva, na qual Estados devem ser suficientemente atrativos para conquistar investimento externo direto (IED).

Ante a atual conjuntura, expressa pela finitude de recursos públicos e respectiva dificuldade em obtê-los, a procura por divisas movimentada as jurisdições, dando maior ensejo ao fenômeno da bitributação - decorrência "da previsão de um mesmo fato pelas hipóteses de incidência de duas normas emitidas por soberanias distintas"¹.

Também relevante para o ingresso de recursos públicos é o combate à evasão fiscal, razão pela qual a atuação de pessoas físicas e jurídicas na ordem internacional está crescentemente sob os holofotes da transparência. Nesse contexto, países com baixas condições de concorrer pelo IED não raras vezes adotam práticas potencialmente lesivas aos cofres alheios, tais como excessiva proteção ao sigilo ou tributação irrisória, favorecendo, assim, a práticas elisivas².

Por seu turno, ilícitos fiscais ganham em complexidade e abrangência, valendo-se das possibilidades trazidas pelo intercâmbio global³. Comuns são as práticas de não declaração de recursos lícitos, assim como de transferência de recursos ilícitos, que podem vir a subsidiar a prática de terrorismo, tráfico ou financiamento de ditaduras⁴.

¹ ALMEIDA, Carlos O. F. Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.42-43; 66.

² CORRIN, Jennifer. Responding to challenges to a bank's duty of confidentiality in offshore finance centers: The Vanuatu example. Scarborough: Banking & Finance Law Review 28 (2). Abril, 2013, p. 250.

³ ANAMOURLIS, Tony and NETHERCOTT, Les. An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy. In: IBFD. Bulletin for International Taxation Volume 63 (12). 2009. p 616.

⁴ TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: Reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário n: 226, 2014, p.31-47.

Em face de tema tanto instigante quanto relevante, este trabalho analisa a troca de informações fiscais como pilar da transparência internacional em matéria tributária, na conjuntura internacional, na previsão veiculada pelo artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE e, em especial, no âmbito dos acordos de bitributação firmados pelo Brasil. Mais à frente, o texto confronta os acordos de bitributação com a legislação interna, indicando pontos controversos que poderão mitigar, eventualmente, o alcance das trocas de informações fiscais, em virtude da priorização de garantias fundamentais como o sigilo, a irretroatividade e o direito do contribuinte à prévia notificação.

Ao final, objetiva-se concluir acerca da expansão da transparência fiscal internacional, que, embora justificável, deve respeito à segurança jurídica dos contribuintes. Este deve ser o norte a guiar as etapas de aproximação entre os Estados que almejam combater a evasão fiscal de forma multilateral.

Para atingir os resultados a que se propõe, este artigo obedece à metodologia dedutiva, resultado da consulta a referencial bibliográfico adstrito à tributação doméstica e internacional da renda, abrangendo normas domésticas e internacionais, assim como jurisprudência e trabalhos publicados por organizações internacionais, especialmente a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

2. TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL E TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em sua missão de promover o bem-estar econômico e social dos países, tem combatido condutas que lhe são adversas, como evasão fiscal, dupla tributação e planejamento tributário abusivo. Com efeito, aquela organização internacional busca efetivar a transparência ao identificar e relatar práticas nocivas sobre competição tributária. Do mesmo modo, desenvolve medidas para combater tais práticas desde a edição de seu Relatório sobre Competição Tributária Nociva, publicado em 1998, que apontou a troca de informação como o método mais efetivo para assegurar a cooperação entre Estados.

Termo de difícil definição, **práticas nocivas** foram identificadas no Relatório de 1998 da OCDE por meio de quatro características-chave, que passaram a configurar jurisdições não cooperantes no cenário internacional: (i) se exercerem tributação irrisória ou nula; (ii) se seus regimes não forem transparentes; (iii) se efetivamente trocarem informações; (iv) e se adotarem regimes cercados, protegidos para fins tributários, do restante da economia doméstica (ditos regimes *ring fenced*).

Para aprofundar os trabalhos da OCDE relativos a riscos de atuação de jurisdições não cooperantes, foi criado, em 2000, O Fórum Global de Transparência (*Global Transparency Forum*). Atualmente com 130 integrantes (membros

e não-membros da OCDE), o Fórum Global atua para a implantação dos padrões internacionalmente aceitos de troca de informação e transparência em matéria fiscal. Em decorrência de seus esforços, foi elaborado, em 2002, um modelo de TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), acordo cuja intenção é articular o auxílio entre Estados para o intercâmbio de informação fiscal.

O Fórum Global, por meio da análise dos relatórios denominados *Peer Review*, passou a verificar a adoção do padrão de transparência por parte dos Estados. Os trabalhos foram divididos em 2 fases, sendo uma primeira sobre a estrutura normativa e a segunda sobre a implantação prática dos padrões de transparência e troca de informações internacionalmente aceitos⁵.

Dentre as análises sobre um dado país, o *Peer Review* observa se o ordenamento jurídico assegura a disponibilidade da informação sobre propriedade e identidade para as autoridades competentes e, caso relevantes, os dados provenientes de entidades e transações serão armazenados sigilosamente, em respeito aos direitos fundamentais dos usuários.⁶ As autoridades competentes deverão ter o poder de obter e prover a informação que lhe seja requisitada sobre qualquer pessoa de sua jurisdição, garantindo, além da compatibilidade entre os direitos do contribuinte e a informação requisitada, a confidencialidade e a tempestividade da informação.

2.1. A troca de informações na ordem internacional

A recente disposição em aumentar a transparência fiscal levou à rápida evolução de padrões internacionalmente aceitos, que dilataram a abrangência e a celeridade dos dados intercambiados, bem como o número de pedidos, fazendo com que o bilateralismo tenda a ceder ao multilateralismo⁷.

A troca de informação pode ser dar de maneira automática, a pedido e espontânea. Se até o início deste século prevaleceu a troca a pedido (*upon request*), usualmente registrada em arranjos bilaterais,⁸ o cenário modificou-se severamente com o advento da FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), inovação dos Estados Unidos ao disporem no âmbito de sua legislação doméstica, mas impactarem diversas jurisdições quanto a este tema.

⁵ DRUEN, Klaus-Dieter. *The Mutual Assistance Directives*. International Tax Conferences of the University of Luxembourg, Vol. II. Chapter 4, 2012, p. 96.

⁶ FALCÃO, Tatiana. *Exchanging information with the developing world: A digression on the global forum exchange of information's interaction with developing economies*. Kluwer Law International BV. Netherlands. Vol. 39, 2011, p. 606 e 607.

⁷ PISTONE, Pasquale. *Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in International tax law*. *World Tax Journal*, 2014, pp. 3 e 4.

⁸ MEINZER, Markus. *Tax Information Exchange Agreements*. Tax Justice Network, disponível em: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf. Acesso em 26 Jan. 2016.

2.1.1. FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)

A FATCA é legislação unilateral estadunidense que requer sejam prestadas informações ao IRS (*Internal Revenue Service*, fisco federal), por parte de instituições financeiras estrangeiras, sobre transações envolvendo jurisdicionados dos EUA⁹. O principal objetivo da FACTA consiste em fazer que norte-americanos, direta ou indiretamente detentores de contas em instituições financeiras no exterior, declarem anualmente o extrato contendo valor da conta e movimento para o IRS¹⁰.

Em não sendo possível a aplicabilidade legislativa em território de outrem¹¹, os Estados Unidos adotaram a imposição de retenção de 30%¹² sobre rendimentos e proventos oriundos de fontes americanas a título de tributo.

Em vista da magnitude e da confiabilidade do mercado americano, patrimônio legítimo daquele país, instituições financeiras e seus respectivos governos viram-se compelidos à observância da FATCA¹³. Críticas sobre a legislação estadunidense perderam o objeto em vista da ampla adesão ao IGA (*Intergovernmental Agreements*), acordos para melhoria da observância tributária internacional e implantação da FATCA, firmados, ao menos sob o prisma do Direito Internacional Público, como manifestação da vontade de Estados independentes.

Estados Unidos e Brasil firmaram um IGA, ratificado através do Decreto nº 8.506/2015, que faculta, a ambos os consignatários, obter e trocar informações de modo automático e no prazo de nove meses após o ano civil a que se referirem as informações prestadas.

Em síntese, os EUA conseguiram que a FATCA, de ato legislativo unilateral, gerasse diversos acordos internacionais de cooperação global para troca de informações e transparência fiscal. Trata-se, pois, de passo importante no combate à evasão fiscal e na construção do multilateralismo, objetivos consagrados pelo G20 e pela OCDE especialmente pela elaboração do Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), detalhado a seguir.

⁹ DHANAWADE, Niray J. I got 99 problems and they're all fatca. *Northwestern Journal of International Law & Business*. Vol. 35, 2014, p. 141.

¹⁰ MICHAEL, Scott. FATCA: A new era of financial transparency. *New York: Journal of Accountancy* 215.1 Janeiro de 2013, p. 1 e 2.

¹¹ GOMES, Marcus Lívio. Los principios de la fiscalidad internacional y la tributacion de los servicios sin transferencia de tecnologia prestados por no residentes sin establecimiento permanente en brasil. Su conformación jurídica por los tribunales. *Revista Nomos (UFC)*, Ceará. Vol. 32, n. 2 2012, p. 454.

¹² KOFLEK; MADURO; PISTONE. Human rights and taxation in Europe and the World. *Amsterdam: IBFD*, 2011, p. 212.

¹³ TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: Reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 226, 2014, p. 37.

2.1.2. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

A OCDE e o G20 lançaram, em 2013, um plano composto por 15 ações para reduzir os efeitos da erosão da base (tributária dos Estados) e transferência de lucros (BEPS). O denominado Plano BEPS almeja combater estratégias de elisão fiscal resultantes do descompasso entre diversas legislações tributárias com o fito de artificialmente transferir lucros para jurisdições pouco ou nada tributantes. Dentre seus principais objetivos estão: estabelecer coerência internacional empresarial de sistemas de imposto de renda, restaurar a vigência de normas internacionais, assegurar a transparência e aumentar segurança e previsibilidade aos contribuintes, além de instituir um instrumento multilateral para implantar as respostas ao BEPS¹⁴.

As quinze ações do BEPS estão em curso, conquistando, gradualmente, a adesão de Estados que se obrigam a implantá-las, modificando, em último grau, sua própria legislação doméstica. Trata-se, de fato, do estabelecimento de um consenso internacional sobre a preservação das bases de arrecadação dos Estados¹⁵.

Os desafios da economia digital à estrutura da tributação internacional estão cobertos pela Ação 1; enquanto os descompassos existentes entre as várias legislações domésticas, capazes, por exemplo, de produzirem dupla não tributação, motivam a Ação de número 2.

As regras CFC (*Controlled Foreign Corporations*), idealizadas pelos EUA na década de 1960, inspiram a Ação 3 do Plano BEPS. Sinteticamente, busca-se tributar as receitas de controladas no exterior que, de modo diverso, não seriam alcançadas pelo país de residência da controladora¹⁶.

A questão da dedução dos juros merece específica atenção na Ação 4. Já a Ação 5, sobreleva transparência e substância para conter as práticas tributárias nocivas, tema caro à OCDE desde seu conhecido Relatório publicado em 1998. As ações 6 e 7, respectivamente, abordam os contornos da legislação interna para evitar o abuso de tratados e fortalecimento da definição de estabelecimento permanente (EP).

Os preços de transferência são abordados nas Ações 8 a 10, que focam na questão da criação de valor para intangíveis e transações de alto risco, e 13, voltada para a documentação e aumento de transparência.

¹⁴ LAW, Sheen B. Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries. Bulletin for International Taxation Major Forum for International Taxation and Cross-Border Developments. Vol. 68, n. 1, 2014, p. 41-47.

¹⁵ TAKANO, Caio Augusto. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v.32, 2014, p. 65; 82.

¹⁶ ALMEIDA, Carlos O. F. Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.281.

A ação 11 monitora os dados coletados no Plano BEPS para garantir as ações adequadas ao seu próprio desenvolvimento; A ação 13 cuida de tornar mais eficazes os mecanismos de resolução de disputas (MAPs).

A ação 12 trata de tema inovador: a obrigatoriedade de contribuintes revelarem, ao fisco, suas estratégias agressivas de planejamento tributário considerando-se os custos suportados pela administração e pelo contribuinte. Observe-se que número crescente de países vem adotando semelhante normativo, como, dentre outros: África do Sul, Canadá, Coreia do Sul, Irlanda, Israel, México, Portugal, Reino Unido e Estados Unidos¹⁷.

No Brasil, de modo diverso, os artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685/2015, que instituiu a obrigação de contribuintes informarem à Receita Federal (RFB) sobre operações, atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, através do Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT), foram rejeitados pelo plenário da Câmara dos Deputados, em sessão realizada aos 03/11/2015.

A despeito de a Ação 12 do Plano BEPS focar na revelação obrigatória de esquemas elisivos, os Estados estão desenvolvendo medidas voluntárias com o mesmo fim, através dos *Offshore Voluntary Disclosure Programs*. Baseados na moralidade, transparência e cooperação do contribuinte, o *voluntary disclosure* se aplica a fontes lícitas e não declaradas no exterior, o que permite a recomposição da base tributária. Adotado pela França (coletados 1 bilhão de euros em receita de 5.000 contribuintes), pela Alemanha (coletados 2 bilhões de euros em receita de 30.000 contribuintes) e pelos Estados Unidos (coletados 3 bilhões de dólares de 30.000 contribuintes)¹⁸ vem se mostrando ferramenta eficaz na redução de litígios e custos para contribuintes e fisco.

Por fim, a ação 15 consagra um instrumento multilateral hábil para modificar a estrutura da tributação internacional baseada em tratados bilaterais. Trata-se de tarefa fundamental ao estabelecimento de um consenso internacional objetivado pelo Plano BEPS. No entanto, admita-se que tamanha construção, em face da miríade de interesses e caracteres específicos dos Estados, não será simples e exigirá, como sói ocorrer na ordem internacional, efetiva e concreta manifestação da vontade dos Estados sob pena de malogro¹⁹.

¹⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Nota sobre a MP 685/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>. Acesso em 28/02/2017.

¹⁸ OECD, The Era of Bank Secrecy is Over. In: The G20/OECD Process is Delivering Results, OECD Publishing, 2011.

¹⁹ TAKANO, Caio. Ação 15 do projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, M.L.; SCHOUERI, L.E. (org.). A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 273-274.

2.2. A troca de informações fiscais no âmbito do artigo 26 da Convenção-modelo.

Para evitar a incidência cumulativa de normas de jurisdições diversas sobre um único fato econômico, os Estados firmam acordos para evitar a dupla tributação, cujo modelo foi inicialmente desenvolvido pela OCDE. Apesar do termo consagrado – acordos de bitributação-, fato é que esses tratados têm objetivos mais amplos, como combate à evasão fiscal e indução para atração de capitais. Além disso, beneficiam os Estados contratantes pelo senso de cooperação inscrito no acordo em cláusulas de troca de informação ou de procedimento amigável para aplicação do que foi acordado²⁰.

O Brasil possui, além de um TIEA²¹, 32 acordos de bitributação²² que foram assinados desde a década de 1960, evidenciando diferenças de abrangência conforme a data da assinatura e a respectiva influência do momento da celebração.

O artigo 26 da convenção, ao regular a troca de informações entre Estados, exige que a informação seja previsivelmente relevante e imprescindível para o requerente, isto é, ao se deparar com uma possível irregularidade, o Estado irá requer uma informação sem a qual não seria possível concluir acerca de potencial lesão ao erário público. Neste contexto, preserva-se o sigilo do contribuinte mediante expressa disposição que restringe o uso de informações apenas a autoridades fiscais, abrindo-se, no entanto, a eventuais procedimentos administrativos e judiciais instaurados contra o contribuinte.

A convenção-modelo não constringe nenhuma das partes a agir contra sua própria legislação doméstica, bem como tomar atitudes prejudiciais a seus contribuintes. A informação proveniente de outro Estado deverá ser requerida apenas se esgotados os meios possíveis da parte contratante de obtê-la em seu próprio território. Presente também está a adequação da informação, ou seja, caso não se encaixe em nenhuma situação passível de recusa descrita no artigo, o Estado requerido deverá se utilizar de seus meios ordinários para obter a informação, mesmo que não haja interesse para seus próprios fins²³.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.), Direito Tributário Atual 17. São Paulo: Dialética, 2003, p. 25.

²¹ BRASIL, Decreto 8.003 de 15 de maio de 2013. Diário Oficial, Brasília, DF, 15 mai. 2013. Disponível em: <www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements> Acesso em: 04 jan. 2017

²² BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>> Acesso em 04 jan. 2017.

²³ OECD, Article 26, paragraph 3. Exchange of Information. In: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010: Full Version, OECD Publishing, 2012, p.62. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-29-en>>. Acesso em 27 dez. 2016.

Pauta de relevo atual discute limites ao sigilo bancário, que vem perdendo espaço na ordem internacional. Esta lógica ficou patente com a inclusão, em 15/07/2005, do parágrafo (5) ao artigo 26 da Convenção-modelo, que veda, aos consignatários de um acordo, seja declinada a informação solicitada apenas por se encontrar na posse de instituições financeiras. Com efeito, o grande número de acordos em matéria tributária firmados nos últimos anos²⁴ e efeitos da FATCA/IGA traçam contornos mais amplos sobre a disponibilização de dados antes restritos ao sigilo bancário, e o Brasil, como signatário de tais documentos, encontra-se inserido neste contexto.

2.3. O intercâmbio de informações nos acordos brasileiros

O artigo 26, que trata do intercâmbio de informações e está presente nos acordos de bitributação firmados pelo Brasil (por vezes com numeração distinta, no artigo 24 ou 25), vem expandindo sua abrangência em vista das emendas ao texto da Convenção-modelo da OCDE ocorridas em 1995, 2000, 2005 e 2012. Neste giro, a inserção do parágrafo terceiro e, subsequentemente, do quarto e do quinto, resultou em maiores disponibilização de informações e ampliação de investigações.

Nos primeiros acordos brasileiros, a troca de informações deveria ocorrer apenas na modalidade prevista na convenção, com informações para combater a evasão fiscal, inexistência de obrigatoriedade dos Estados em tomar decisões contrárias à sua legislação doméstica, bem como de revelar dados que comprometessem a ordem pública. O documento contava com apenas os parágrafos primeiro e segundo, não havendo medidas que aumentassem o raio para o intercâmbio de informações em outras situações em que a informação não já estivesse disponível para o fisco. São exemplos desses acordos os assinados com o Japão (Dec. 61.899/67) e com a França (Dec. 70.506/72).

Ao enfatizar a liberdade negocial dos países ao celebrar tratados, é possível notar que os acordos brasileiros não são uniformes como, por exemplo, ocorre no acordo com Portugal (Dec. 4.012/01). Este, de fato, é o primeiro acordo brasileiro a aludir à fiscalização simultânea, que deverá resultar do entendimento entre os Estados contratantes para fiscalizar, simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de um contribuinte específico e relevante para ambos, a fim de trocar dados obtidos.

Não está presente em nenhum acordo brasileiro de bitributação o termo “relevante” e sim “necessário”, podendo diferir da atual interpretação²⁵ da OCDE sobre a significância da informação. A maioria dos acordos propõe

²⁴ OECD (2011), “The Era of Bank Secrecy is Over” in The G20/OECD Process is Delivering Results, OECD Publishing, 2011, p. 1-3.

²⁵ SCHENK-GEERS, A.C.M. International exchange of information and protection of taxpayers. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2009p.42

abranger apenas os tributos presentes no documento, bem como não se limitar aos artigos 1º e 2º. Os acordos com o Chile (Dec. 4.852/03) e Israel (Dec. 5.576/05) são exemplos dessa prática.

A confidencialidade não está presente de forma *ipsis literis* (acordos mais recentes igualam a confidencialidade do acordo com a da legislação doméstica), dispõe sua previsão que as pessoas que terão acesso à informação serão exclusivamente autoridades fiscais, contudo há noções implícitas de que a informação também estará disponível para autoridades responsáveis pelo cumprimento da justiça fiscal.

No acordo com a Turquia, o artigo 26 (5) já está em conformidade com a convenção-modelo, tornando-se o primeiro acordo bilateral de bitributação brasileiro a abordar o sigilo bancário, nos seguintes. A emenda de 2012 passou a permitir o uso da informação para finalidades estranhas à tributação, desde o uso para propósitos diversos esteja conforme o normativo doméstico e que a autoridade competente do Estado fornecedor concorde com o uso da informação para fins diversos.

Nota-se que o maior número de documentos assinados pelo Brasil deu-se antes de 1995, isto é, antes da valorização internacional da troca de informações fiscais enquanto instrumento indispensável à transparência. Sendo assim, o Brasil possui acordos que não compreendem as mais novas matérias tributárias como a transposição do sigilo bancário e a possibilidade de requisitar informação não essencial ao Estado requerido, presentes de maneira ocasional dentre os acordos firmados pelo Brasil.

O Brasil teve a avaliação de seu cenário legal realizada em 2011 pela OCDE através do *Peer Review Report*, o resultado foi favorável embora ressalvas foram feitas visto que o Brasil apresenta questões contrárias aos aspectos avaliados, durante esse período foram feitos 89 pedidos para o fornecimento de informações por 18 países signatários de acordo com o Brasil²⁶.

Foi disposto no relatório que o ordenamento brasileiro se encontra desprevenido no quesito troca de informação²⁷, isto se dá ao fato de que a autoridade fazendária brasileira (Receita Federal do Brasil) não possui departamento

²⁶ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2013: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OECD Publishing, 2013, p. 9-10.

²⁷ FALCÃO, Tatiana. Exchanging information with the developing world: A digression on the global forum exchange of information's interaction with developing economies. In: *Intertax*, v. 39. Kluwer Law International BV. Netherlands. 2011, p. 607.

específico sobre troca de informações, tornando-se árduo garantir a sua efetividade, algumas demandas foram atendidas em até 1 ano²⁸, aspecto que foi apontado por parceiros.

Os acordos mais antigos foram apontados como passíveis de revisão e reedição devido à inaplicabilidade de medidas mais recentes desenvolvidas pela OCDE. Além de constatar que a demora do Congresso Nacional Brasileiro em ratificar tratados é uma preocupação, pois interfere na efetividade da cooperação (requisita urgência).²⁹

A OCDE também relatou que a obrigatoriedade da notificação do contribuinte presente na jurisdição brasileira pode comprometer a efetividade do intercâmbio, uma vez que tornaria possível alguma ação do contribuinte a fim e prejudicar a informação a ser fornecida, comprometendo assim a própria investigação.

Após a primeira fase de análises, o Fórum Global prosseguiu avaliando a prática na troca de informação no ordenamento jurídico, objeto da segunda fase de trabalhos. O Brasil obteve uma avaliação favorável, contudo existem matérias que podem entrar em conflito com os padrões estabelecidos pela OCDE, estabelecendo-se assim limites ao cumprimento do acordo pelo Brasil.

3. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO E LEGISLAÇÃO INTERNA – NOTAS CONTROVERSAS

3.1. O sigilo bancário no Brasil

No tocante à troca de informações fiscais com outra jurisdição, há previsão constitucional atribuindo, ao contribuinte, direitos e garantias possivelmente conflitantes com o intercâmbio internacional. O recolhimento de tributos deve estar em harmonia com a lei, facultando-se, ao Estado, o poder de conferir os rendimentos do contribuinte para consagrar a capacidade contributiva. Contudo, a Constituição Federal exige que os direitos individuais sejam respeitados.

As garantias fundamentais estão dispostas no artigo 5º da Carta Magna e, mais especificamente em seu inciso X, está mencionado o direito à intimidade e à vida privada, cuja interpretação poderia abranger as movimentações financeiras do contribuinte. O inciso XII do mesmo artigo, por seu turno, garante o sigilo da comunicação de dados, como, por exemplo, dados bancários. A via judicial seria a única legitimada para divulgar informações particulares

²⁸ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1: Implementation of the Standard in Practice, OECD Publishing 2012, p. 10

²⁹ ROCHA, Sergio A. Exchange of tax-related information by Brazil. In: Intertax, v. 40. Kluwer Law International BV. Netherlands. 2012, p. 502.

e resguardadas pelos referidos incisos do artigo 5º. Logo, esses dois dispositivos se tornam possíveis pontos divergentes para a efetivação da troca de informação automática.

A proteção dos direitos fundamentais do contribuinte exige se compreenda a distinção entre sigilo bancário e sigilo fiscal. O primeiro faz referência a informações que as instituições financeiras devem manter sobre as contas de seus clientes, tendo sido tratado pelo artigo 38 da Lei nº 4.595/64 até sua revogação, em 2001, pela Lei Complementar nº 105. Esta, logo em seu artigo 1º, estabelece que as instituições financeiras conservem sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. O segundo resguarda informações detidas pelas administrações fiscais sobre a situação econômica ou financeira dos contribuintes, conforme disposto no Código Tributário Nacional, artigos 198 e 199.

A Lei Complementar 105/2001, ao versar sobre sigilo bancário, em seu artigo 6º admite a possibilidade de o fisco acessar dados sem prévia análise do Judiciário. Com o escopo de celeridade e praticidade, ao que foi adicionado o requisito da indispensabilidade, foi dada à administração a capacidade de requerer dados a instituições financeiras diretamente, desde que em curso haja um procedimento fiscal. Esta exceção à reserva de jurisdição ocasionou discussões sobre a possível inconstitucionalidade da LC 105/2001³⁰.

Neste turno, foi proposta, perante o Supremo Tribunal Federal, a ação direta de inconstitucionalidade – ADI 2390³¹, que combate os artigos 3º, §3º; 5º e 6º da LC 105/2001. Antes do *decisum*, foi emitido um parecer da Procuradoria Geral da República pela improcedência da referida ação³², cuja origem resulta do julgamento de um Recurso Extraordinário (RE 389.808 PR), em que foi decidido, por maioria (5 votos contra 4), que o fisco precisaria de autorização judicial para a quebra do sigilo³³.

A Receita Federal do Brasil argumentou que, em procedimentos de exame de movimentações bancárias, não há quebra de sigilo, mas transferência de dados, uma vez que o fisco deve cumprir sua missão institucional de

³⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARRUDA, Henrique Porto de. Direitos fundamentais, privacidade, intimidade, sigilos bancário e fiscal, e o consenso internacional. Revista Nomos (UFC), Ceará. Vol. 34, n. 2, 2014, p. 323

³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI nº 2.390. Relator Min. Dias Toffoli, Brasília, j. 18 Fev. 2017.

³² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=91528>>. Acesso em 19 Nov. 2016.

³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.808/PR. Recorrente: G.V.A. Indústria e Comércio S.A.. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. j. 15 Dez. 2010.

investigar possíveis irregularidades e manter as informações obtidas sob confidencialidade,³⁴. O acesso a dados bancários de contribuintes não pode, todavia, resultar de qualquer arbitrariedade, pois há necessidade de processo administrativo instaurado, ou procedimento fiscal em curso, no qual seja considerado indispensável o exame das informações a serem concedidas por instituição financeira. Ao final, todas as informações, o resultado de suas análises e documentos deverão permanecer em sigilo, nos termos do art. 6º da LC 105/2001.

Diferentemente desta vez, em 24 de Fevereiro de 2016, o STF decidiu por 9 votos a 2 pela constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001³⁵, permitindo à administração tributária acessar dados sem a necessidade de medida judicial prévia. O argumento utilizado pelos ministros Celso de Mello e Marco Aurélio, que defenderam a inconstitucionalidade, foi a divergência em conceder a uma das partes litigantes tamanho poder sem que o Judiciário esteja envolvido. Em contrapartida, os ministros que votaram pela constitucionalidade da LC 105/01 defenderam que o acesso a dados bancários pelo fisco caracteriza mera transferência de dados que permanecerá em segredo, não gerando prejuízo ao contribuinte. Decisão mais conforme à ordem internacional em face da construção do paradigma multilateral na cooperação fiscal.

Em termos práticos, entre 2009 e 2011, o Brasil recebeu 10 pedidos para troca de informações abrangendo dados bancários de países signatários de acordos contra a bitributação. Todos foram atendidos num prazo entre 180 dias a 1 ano. Em 4 desses casos, a informação foi obtida pela Receita Federal e, nos outros 6, fornecida pelo próprio contribuinte. O procedimento para recolher e trocar informações inicia-se no âmbito da Receita Federal, que deverá buscá-las em seu banco de dados diretamente. Em caso de insucesso, o contribuinte será notificado a fornecer a informação. Por fim, se este não o fizer, a instituição financeira será, então, notificada a prestar as necessárias informações acerca do contribuinte silente.

A OCDE não registrou, neste período entre 2009 e 2011, situação em que a Receita Federal fosse levada a quebrar o sigilo bancário de algum contribuinte para garantir o intercâmbio. Para todos os efeitos, o Brasil foi considerado cooperante pelo Fórum Global após o *Peer Review* de 2013. Ressalvas houve, no entanto, quanto ao tempo para disponibilização da informação - 180 dias a

³⁴ PETRY, Rodrigo Caramori. O Sigilo Bancário e a Fiscalização Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário n. 190 . São Paulo: Dialética, 2011, p.115 e 116.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.314. Recorrente: Marcio Holzman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, j. 26 Fev 2016.

1 ano foi considerado longo, mormente por não ter havido quebra de sigilo bancário -, que, de acordo com a OCDE, deve ser de 90 dias³⁶.

No tange aos acordos de bitributação, como mencionado alhures (II.4 acima), o Brasil, em negociação mais recente com a Turquia, incluiu o artigo 26 (5) da Convenção-Modelo no Decreto 8.140 de 14 de Novembro de 2013. Este, de fato, é o único acordo brasileiro de bitributação que contempla expressamente a impossibilidade de um Estado se recusar a fornecer informação simplesmente por tal informação se encontrar detida em banco ou instituição financeira.

Notavelmente, a relativização do sigilo bancário pode ser benéfica ao combate a fraudes. Recentemente, o Brasil requisitou informações para a administração francesa referentes ao escândalo da *SwissLeaks*, no qual correntistas brasileiros do HSBC, na Suíça, não declararam suas contas para a Receita Federal. Com base no acordo de bitributação entre Brasil e França, a *Direction Générale des Finances Publiques*, DGFIP transmitiu dados para a Receita Federal referentes a 8.732 arquivos eletrônicos, cada um supostamente contendo um perfil de cliente brasileiro do banco suíço³⁷. Demonstrando a importância de cooperação no cenário mundial bem como a superação de barreiras antes existentes, a decisão do Supremo Tribunal foi importante para o Brasil efetivar o padrão internacional de cooperação fiscal ao qual se vinculou.

3.2. Retroatividade e troca de informações fiscais

Ponto igualmente controverso sobre troca de informações previstas em acordos de bitributação é a retroatividade. Um dos limites ao poder de tributar do Estado é a irretroatividade, presente, no ordenamento brasileiro, no texto do artigo 150, III, “a” da Constituição Federal, que expressamente prescreve vedação à cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, mas não aborda o tema do intercâmbio de informações. Em suma, referido princípio assegura aplicação da lei para fatos futuros, privilegiando a segurança jurídica do contribuinte.

No atual modelo da OCDE, a entrada em vigor do documento está prevista em seu artigo 30 e é de livre negociação dos contratantes³⁸. Nos acordos assinados pelo Brasil, há previsão sobre a entrada em vigor no momento ou

³⁶ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2013: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OECD Publishing, 2013, p. 66 e 112.

³⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/maio/caso-swissleaks> Acesso em 20 Jan. 2017.

³⁸ OECD, Model convention with respect to taxes on income and on capital, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Acesso em 22 Jan. 2017.

após a publicação do decreto, presumindo-se, nesses casos, a permissão para a prática da troca de informações correspondentes apenas a fatos posteriores à entrada em vigor, como no caso do acordo com a França, vigente em 1972³⁹, *verbis*:

Artigo XXIX – Entrada em vigor

2. A presente Convenção entrará em vigor no trigésimo dia a contar da data da troca dos instrumentos de ratificação, e **suas disposições se aplicarão pela primeira vez:**

a) aos impostos devidos por via de retenção na fonte **cujo fato gerador ocorrer a partir de 1º de janeiro do ano imediatamente posterior** à entrada em vigor da Convenção;

b) aos impostos estabelecidos sobre os rendimentos auferidos **a partir de 1º de janeiro do ano imediatamente posterior** à entrada em vigor da Convenção. (grifo nosso)

Esta interpretação proativa, entretanto, longe está de ser pacífica. É certo que o texto do modelo não alberga, expressamente, a disponibilidade de intercâmbio para informações apenas subsequentes à celebração do acordo. Ademais, os Comentários da OCDE ao artigo 26, textualmente se referem à possibilidade de haver troca de informações existentes anteriormente à vigência do acordo, desde que se observe o requisito de a assistência entre os Estados ser realizada após referida vigência e nos termos do previsto no artigo, como transcrito a seguir:

10.3“nothing in the Convention prevents the application of the provisions of the Article to the exchange of information that existed prior to the entry into force of the Convention, as long as assistance with respect to this information is provided after the Convention has entered into force and the provisions of the Article have become effective...”).

Deve-se observar, contudo, que os Comentários da OCDE não são vinculantes ao Brasil, uma vez que não o país não se inclui no rol dos membros daquela organização.

Quanto aos acordos de bitributação firmados pelo Brasil, apenas um prevê, expressamente, a retroatividade. Com efeito, o Decreto 4.012, que promulgou o acordo com Portugal em 13 de novembro de 2001, em seu artigo 28 estabelece que suas disposições deverão ser observadas a contar de 1º de janeiro de 2000.

³⁹ BRASIL, Decreto 70.506 de 12 de Maio de 1972. Art. 29, II, “a”. Brasília, DF, DOU16 Mai. 1972. Disponível em <idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/franca/decreto-no-70-506-de-12-de-maio-de-1972> Acesso em 15. Jan 2017.

A previsão brasileira sobre retroatividade permaneceu no âmbito dos acordos para troca de informações fiscais – TIEAs. O acordo celebrado com os Estados Unidos, único vigente nesta modalidade, promulgado pelo Decreto 8.003/2013, traz previsão expressa sobre intercâmbio de informações anteriores à vigência do acordo, como a seguir transcrito:

ARTIGO XII - Entrada em Vigor

O presente Acordo [...] produzirá efeitos a partir de sua entrada em vigor para os pedidos feitos na ou após a data de entrada em vigor, **independentemente do período fiscal a que se relacionar o assunto.** (grifo nosso)

A retroatividade também consta do IGA para implantação da FATCA celebrado igualmente entre Brasil e EUA. Assinado em 23 de setembro de 2014, passou a vigorar apenas em agosto de 2015, com a publicação do Decreto 8.506/15, que especifica, em seu artigo 3º, as informações a serem obtidas e trocadas referentes a períodos anteriores à vigência do acordo (2014 e 2015).

Se, por um lado, os efeitos da retroatividade para intercâmbio de informações estão bem definidos no TIEA e no IGA, dúvidas remanesçam quanto a informações anteriores a acordo de bitributação firmado pelo Brasil. Apesar de qualificado como país cooperante pelo Fórum Global, o que significa, em resumo, que o Brasil tem adotado o padrão de transparência internacionalmente aceito, e, ainda, que este padrão tende a adotar a troca de informações retroativas, não há clareza de que o Brasil retroagisse para ofertar informações anteriores à vigência do acordo, com a ressalva do tratado com Portugal.

Nesta esteira, importante definir a extensão da retroação, mesmo por haver norma doméstica sobre decadência que desobriga o contribuinte de manter informações e registros, desprezadas as peculiaridades dispostas no Código Tributário Nacional, após 5 anos.

Ora, neste interregno, em respeito à segurança jurídica que a irretroatividade ajuda a preservar, cabe indagar se haveria algum prejuízo aos direitos fundamentais de contribuinte em dificuldade para reunir provas de sua boa-fé no momento da prática dos atos, considerando-se que tais atos tornaram-se informação requerida por Estado signatário de acordo vigente em momento posterior. Para tanto, considerando-se a ausência de previsão no corpo do tratado, busca-se a ordem interna vigente, expressa no CTN, *verbis*:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, **não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar** mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, **ou da obrigação destes de exibi-los.**

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão

conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (grifo nosso)

O CTN exige a manutenção dos dados comerciais ou fiscais do contribuinte, bem como a obrigação de exibi-los até que o fisco perca o direito de realizar diligências investigativas. Se o fisco acessa ou solicita determinada informação para si ou para remessa a outrem é questão irrelevante quanto à alegação de surpresa pelo advento posterior de um acordo, desde que, naturalmente, tal advento se dê no intercurso de sujeição do contribuinte à prestação de informações, nos termos do artigo acima transcrito do CTN.

Em outro dizer, cumpre ao contribuinte manter em boa guarda suas informações enquanto sobre elas perdurar o direito investigativo do fisco. Eventual alegação de despreparo ou prejuízo por advento posterior de tratado não diz com o dever de manutenção e de exibição das informações solicitadas pelo fisco.

Lícita, no entanto, a dúvida quanto a entrega de dados a Estado requisitante com base em tratado posterior ao período a que se refere a informação. Em síntese, a obtenção da informação pelo fisco não causa prejuízo ao contribuinte, pois amplamente de acordo com legislação interna. A fase posterior, ou seja, a troca da informação com base em acordo de bitributação que venha a lume posteriormente e que silencie quanto à retroatividade, esta sim, poderia ser eventualmente questionada.

3.3. Da necessidade de notificação prévia ao contribuinte

As análises do *Peer Review* de 2012 (fase 1) constataram a inexistência de exceção à notificação prévia do contribuinte, nos casos em que o fisco precisa requerer informações a instituições financeiras. Estas somente serão notificadas pelo fisco caso não conste, a pretendida informação, da base de dados da Receita Federal e, além disso, a notificação encaminhada ao contribuinte tampouco logre êxito. Assim, mesmo em casos de urgência, o contribuinte deverá ser notificado para voluntariamente prestar a informação antes do banco⁴⁰. Segundo a OCDE, reiteradas notificações, tanto para o contribuinte quanto para acessar dados bancários, podem, eventualmente, comprometer as investigações pelo risco de o investigado, uma vez ciente, dolosamente prejudicá-las.

Cabível refletir sobre a necessidade de notificação como materialização do Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa. Todavia, em sentido oposto, deve-se observar que nenhum fato, nesta fase, foi ainda imputado ao contribuinte. Para que algo seja contraditado, antes deve ser dito algo a respeito de

⁴⁰ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1: Implementation of the Standard in Practice, OECD Publishing, 2012, p. 57-59.

alguém. Do mesmo modo, para haver defesa ampla, subentende-se ataque prévio. Notificações fiscais não imputam fatos ou acusações, mas pedem informações indispensáveis aos trabalhos investigativos. Não por diversa razão, a Corte Europeia de Justiça decidiu, no Caso Sabou (*Case C-276/12*), não haver direito do contribuinte, na fase investigativa, à notificação sobre requisição para troca de informações, cabendo ao Estado preservar os direitos fundamentais do contribuinte⁴¹

Arrisca-se o fisco, contudo, se forja sua convicção de modo equivocado justamente pela ausência de participação do contribuinte na fase instrutória de eventual acusação posterior. Alternativa mais acertada parece ser a da notificação para prestação de informações e esclarecimentos, que, indubitavelmente, poderá auxiliar o agente público a compreender melhor os fatos. Reforça esta tese eventual silêncio do contribuinte, pois, doravante, nos termos dos padrões internacionais de transparência, o acesso a dados bancários deverá ser mais célere e revelar dados de modo ainda mais amplo do que os solicitados pela prévia notificação.

Demais disso, a notificação materializa o postulado da proporcionalidade, atendendo aos testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, o que atenua a possibilidade da prática de atos abusivos contra o contribuinte como as *fishing expeditions* (oneração aleatória de contribuintes).

Nesse cenário, em caso de requisição urgente de outro Estado, o fisco poderá, caso entenda justificada a urgência e qualifique a informação por indispensável, instaurar procedimento fiscal imediato e acessar dados retidos por instituições financeiras, com base no art. 6º da LC 105/2001, especialmente depois da decisão do STF que dispensou a cláusula de reserva de jurisdição, já comentada alhures (item III.1).

4. CONCLUSÃO

O combate à evasão fiscal deverá se confirmar como ponto constante na agenda dos Estados doravante. Dificuldades orçamentárias são comuns a jurisdições diversas neste começo de século XXI. Como resultado, valores sabidamente elevados, mas difíceis de serem precisados, como fruto das práticas artificiais de transferência de lucros, decerto serão perseguidos com maior intensidade e regularidade. É a fase da cooperação fiscal internacional, que, célere e transformadora, rearranja ordenamentos ao mesmo tempo em que sela novos (e cada vez mais ousados) acordos.

⁴¹ SEARA, Alberto Quintas; CARRERO, José Manuel Calderón. The taxpayer's right of defense in cross-border exchange of information procedures. In: IBFD. Bulletin for International Taxation v. 68. n. 9. Amsterdam. 2014, p. 501.

Não se pode negligenciar, na coluna das receitas dos Estados, os valores que de lá se ausentam por práticas diversas de contribuintes que desejam, sobretudo, minorar ou eliminar suas obrigações para com o orçamento. Todavia, os Estados deveriam também observar e combater suas próprias práticas abusivas e irresponsáveis (no termo técnico-fiscal) no gerenciamento e no gasto dos recursos que lhes chegam ou que lhes deveriam chegar, não fosse a (desmedida) renúncia de receitas.

Não é isso, naturalmente, o que se vê na ordem internacional. Ao menos por ora, o objetivo (quase) exclusivo dos foros internacionais é o contribuinte. Fica a expectativa para que, com o aprofundamento dos debates, a proposta multilateral também estimule correção dos procedimentos resultantes da má gestão dos recursos do Estado.

Indiscutivelmente, atinge-se notável estágio de interação entre os países, o que se confirma pela FATCA e seu respectivo acordo intergovernamental (IGA), pela expansão do conteúdo do artigo 26 da Convenção-Modelo, pelos TIEAs e, dentre outros, pelo Plano de Ações BEPS.

O Brasil negocia troca de informações através do acordo para evitar a bitributação desde 1967. Hoje, são 32 acordos assinados seguindo a Convenção-modelo da OCDE, contudo alterou-se o modelo ao longo do tempo com o escopo de expandir o seu alcance, indagando-se sobre a possibilidade de aplicação das novas medidas a signatários de acordos mais antigos.

A OCDE, ao avaliar o ordenamento brasileiro, constatou sua adequação aos novos *standards* de transparência internacional, mas registrou algumas ressalvas devido a limites estabelecidos na legislação doméstica. Fato é, no entanto, que o Brasil é tido por jurisdição cooperante no cenário da transparência e da cooperação fiscal.

Enquanto a mudança de cenário avança intrépida, o sigilo bancário vem sofrendo medidas desfavoráveis em razão do abuso efetuado por contribuintes que pretendem se valer de instituições financeiras como anteparas intransponíveis. Neste giro, mesmo paraísos fiscais aumentaram sua participação nas trocas de informações, antes sigilosas.

No Brasil, a recente decisão do STF pela constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 possibilita, ao fisco, sem decisão judicial, acessar dados bancários de contribuintes sob certas condições e confere indubitável celeridade ao procedimento investigativo. Mais que isso, confirma que a disposição em aceitar os pilares do multilateralismo cooperativo não se restringe ao Executivo brasileiro, incumbido da negociação dos acordos internacionais por delegação presidencial.

Dúvidas ainda restam quanto a outros pontos controversos na relação entre os acordos de bitributação e a legislação interna. A questão da retroatividade e da prévia notificação ao contribuinte acendem debates que se justificam pela necessidade de inclusão, nesta agenda multilateral, acerca dos direitos dos contribuintes.

Por fim, uma vez que a ordem internacional não parece disposta a frear seu ímpeto cooperativo multilateral - que pode ser muito bem-vindo para reeducação da cidadania fiscal e para a preservação das bases de arrecadação dos Estados -, que construa, na mesma intensidade, relação de observância das normas de proteção a contribuintes, para que, de concreto, não se propaguem injustiças e ilegalidades por excesso de exação e confisco.

REFERÊNCIAS

ALBREGTSE, Arendonk. **Taxpayer protection in the European Union**. London: Kluwer, 1998, p.55-56.

ALMEIDA, Carlos O. F. **Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ANAMOURLIS, Tony and NETHERCOTT, Les. An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy. In: IBFD. **Bulletin for International Taxation** V.63 (12). 2009.

CORRIN, Jennifer. Responding to challenges to a bank's duty of confidentiality in offshore finance centers: The Vanuatu example. Scarborough: **Banking & Finance Law Review** 28 (2). Abril, 2013, p. 249-268.

DHANAWADE, Niray J. I got 99 problems and they're all fatca. **Northwestern Journal of International Law & Business**. Vol. 35, 2014, p. 139-164.

DRUEN, Klaus-Dieter. The Mutual Assistance Directives. **International Tax Conferences of the University of Luxembourg**, Vol. II. Chapter 4, 2012.

FALCÃO, Tatiana. Exchanging information with the developing world: A digression on the global forum exchange of information's interaction with developing economies. In: **Intertax**, v. 40. Kluwer Law International BV. Netherlands. 2011, p.603-612.

GOMES, Marcus Lívio. Los principios de La fiscalidad internacional y La tributacion de los servicios intransferencia de tecnologia prestados por no residentes sin establecimiento permanente en Brasil. Su conformación jurídica por los tribunales. **Revista Nomos (UFC)**, Ceará. Vol. 32, n. 2, 2012, p. 453-482.

KOFLER; MADURO; PISTONE. **Human rights and taxation in Europe and the World**. Amsterdam: IBFD, 2011.

LAW, Sheen B. Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries. **Bulletin for International Taxation** Vol. 68 (1). Amsterdam: IBFD. 2014.

MEINZER, Markus. Tax Information Exchange Agreements. **Tax Justice Network**. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_0903_Exchange_of_Info_Briefing_draft.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2017.

MICHAEL, Scott. FATCA: A new era of financial transparency. New York: **Journal of Accountancy** 215.1.2013

OECD, Article 26, paragraph 3. Exchange of Information. In: **Model Tax Convention on Income and on Capital 2010: Full Version**, OECD Publishing, 2012, p.62. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-29-en>>. Acesso em 27 Jan. 2017.

OECD, **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1: Implementation of the Standard in Practice**. OECD Publishing, 2012.

OECD, **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2013: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice**. OECD Publishing, 2013.

OECD, **Model convention with respect to taxes on income and on capital, 2014**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>>. Acesso em 22 Jan 2017.

OECD, The Era of Bank Secrecy is Over. In: **The G20/OECD Process is Delivering Results**, OECD Publishing, 2011.

PETRY, Rodrigo Caramori. O Sigilo Bancário e a Fiscalização Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 190. São Paulo: Dialética, 2011, p. 110-129.

PISTONE, Pasquale. Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in International Tax law. In: IBFD. **World Tax Journal**, 2014. p. 3-9.

ROCHA, Sergio A. Exchange of tax-related information by Brazil. In: **Intertax**, v. 40, Issue 8/9. Kluwer Law International BV. Netherlands. 2012, p. 497-502.

SCHENK-GEERS, A.C.M. **International exchange of information and protection of taxpayers**. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA,

Paulo Celso Bergstrom (coord.), **Direito Tributário Atual** 17. São Paulo: Dialética, 2003, p. 20-49.

SEARA, Alberto Quintas; CARRERO, José Manuel Calderón. The taxpayer's right of defense in cross-border exchange of information procedures. In: IBFD. **Bulletin for International Taxation**. v.68, n.9. 2014.

TAKANO, Caio. Ação 15 do projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, M.L; SCHOUERI, L.E. (org.). **A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 273-274.

TAKANO, Caio Augusto. **Erosão da base tributável e a transferência de resultados**: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v.32, p. 63-82, 2014.

TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: Reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 226, 2014, p.31-47.

TELLO, Carol. P. FATCA: Catalyst for Global Cooperation on Exchange of Tax Information. In: IBFD. **Bulletin for International Taxation** V. 68, n. 2, 2014.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARRUDA, Henrique Porto de. Direitos fundamentais, privacidade, intimidade, sigilos bancário e fiscal, e o consenso internacional. **Revista Nomos (UFC)**, Ceará. Vol. 34, n. 2, 2014, p. 315-344.

Normas e jurisprudência

BRASIL, **Decreto 8.003 de 15 de maio de 2013**. Brasília, DF, DOU 15 Mai. 2013. Disponível em: <www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements> Acesso em: 04 Jan 2017

BRASIL, **Decreto 70.506 de 12 de maio de 1972**, Brasília, DF, DOU 16 Mai 1972. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/franca/decreto-no-70-506-de-12-de-maio-de-1972> Acesso 15 Jan 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. ADI nº 2.390. Relator Min. Dias Toffoli, Brasília, j. 18 Fev 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.314**. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin, j. 26 Fev 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 389.808/PR**. Recorrente: G.V.A. Indústria e Comércio S.A.. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. j. 15 Dez 2010.

Fontes eletrônicas

BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/maio/caso-swissleaks>> Acesso em 20 Nov 2017.

BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>> Acesso em 04 Jan 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=91528>>. Acesso em 19 Nov 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Nota sobre a MP 685/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>. Acesso em 28/02/2017.

*** Submetido em: 6 mar. 2017. Aceito em: 22 dez. 2017.**