



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ADRIANA PEDREIRA DANTAS

**A GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O FISCO GLOBAL: A
TRANSPARÊNCIA NA TROCA DE INFORMAÇÕES
TRIBUTÁRIAS COMO PRINCIPAL MECANISMO AO
COMBATE À EVASÃO FISCAL**

Salvador
2023

ADRIANA PEDREIRA DANTAS

**A GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O FISCO GLOBAL: A TRANSPARÊNCIA NA
TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO PRINCIPAL MECANISMO
AO COMBATE À EVASÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Thiago Carvalho Borges

Salvador
2023

TERMO DE APROVAÇÃO

ADRIANA PEDREIRA DANTAS

**A GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O FISCO GLOBAL: A TRANSPARÊNCIA NA
TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO PRINCIPAL MECANISMO
AO COMBATE À EVASÃO FISCAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2023.

Aos meus pais, Marly e José; ao meu irmão,
Gustavo e à Edimea, por todo o amor e suporte de
sempre.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Marly Pedreira Dantas e José Álvaro Dantas Junior, por todo o amor, suporte e zelo de sempre. Afirmo, com toda a certeza existente, que vocês são meu alicerce.

Ao meu irmão, Gustavo Pedreira Dantas, pelo apoio, carinho e cuidado recebidos desde os meus primeiros dias de vida. Sem o seu suporte, definitivamente, nada disso seria possível.

À todas as amizades realizadas no período escolar e no decorrer da minha graduação, por todos os ensinamentos e experiências vivenciadas. Em especial, à Laura Lyra Borja, amiga desde a infância que, durante todo o desenvolvimento deste trabalho, fez-se presente até em momentos difíceis.

À Edímea Barbosa de Jesus, por todo o amor, conhecimento e cuidado a mim sempre oferecidos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Thiago Carvalho Borges, por todo o aprendizado e auxílio transmitidos no curso da elaboração da presente pesquisa. Mas antes disso, agradeço igualmente por ser uma das minhas grandes inspirações acadêmicas e profissionais, figurando como modelo de profissional que espero ser.

À toda a equipe de docentes e funcionários da Faculdade Baiana de Direito, por contribuírem, no decorrer do curso, de tamanha forma ao meu amadurecimento, moldando a profissional que pretendo ser.

*“Com minhas calças vermelhas,
Meu casaco de general,
Cheio de anéis,
Vou descendo por todas as ruas,
E vou tomar aquele velho navio.”*

- Gal Costa, em Vapor Barato.

RESUMO

O presente trabalho monográfico apresenta como finalidade a análise das repercussões atinentes ao fenômeno da globalização tributária no exercício do poder de tributar dos Estados-soberanos e nas relações existentes entre eles. A partir de aspectos como a redefinição da soberania fiscal, a reestruturação das relações internacionais travadas entre os Estados e a multiplicidade de operações comerciais que passaram a desenvolver-se, sedimentou-se uma nova ordem econômica mundial. Ante ao surgimento do planejamento tributário internacional como resposta dos contribuintes globalizados à realidade contemporânea, as Administrações Tributárias tendem a cooperarem administrativamente em âmbito internacional, utilizando o mecanismo da troca de informações em matéria tributária ao combate às práticas elisivas e evasivas. Para tal, a pesquisa bibliográfica será adotada como tipo de pesquisa predominante, sendo o conteúdo teórico coletado submetido ao aspecto qualitativo, com o fito de que sejam interpretadas, compreendidas e analisadas a integralidade do quanto exposto pelas fontes de estudo adotadas para fundamentar as hipóteses formuladas. As referidas hipóteses submeter-se-ão ao método hipotético-dedutivo, restando-se sujeitas a um processo de falseamento que obterá como produto às conclusões de que o objeto de estudo do Direito Tributário Internacional modificou-se ante ao fenômeno da globalização; que o mecanismo da troca de informações tributárias figura como principal ferramenta à evasão fiscal internacional; que a utilização do intercâmbio de informações compatibiliza-se às limitações impostas pelo sigilo bancário e pela confidencialidade; e que, para que se tenha um compartilhamento de informações eficiente, as garantias fundamentais do contribuinte devem ser observadas. O desenvolvimento de uma troca de informações à luz da transparência é verificado em razão da identificação da necessidade comum dos Estados em combaterem os efeitos ensejados por condutas elisivas e evasivas, revelando-se o caráter fundamental do intercâmbio de informações em matéria fiscal ao contexto tributário internacional.

Palavras-chaves: Globalização tributária; Fisco Global; Poder de tributar; Troca de informações; Transparência; Combate; Evasão fiscal internacional.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AEOI	<i>Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
G-20	Grupo dos Vinte
IGA	Acordo Intergovernamental
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais
nº	Número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
ONU	Organizações das Nações Unidas
STF	Supremo Tribunal Federal
TIEA	<i>Tax Information Exchange Agreement</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O FENÔMENO DA GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS REFERENTES À SOBERANIA TRIBUTÁRIA, AO PODER DE TRIBUTAR E À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNA E INTERNACIONAL

2.2 O PODER DE TRIBUTAR À LUZ DO FENÔMENO DA GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PROCESSO DE REDEFINIÇÃO DA SOBERANIA FISCAL ANTE AO SURGIMENTO DA NOVA ORDEM ECONÔMICA MUNDIAL

2.3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E OS DESAFIOS ENFRENTADOS ANTE A MUNDIALIZAÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS

3 A FIGURA DO FISCO GLOBAL E A PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

3.1 A OCORRÊNCIA DA EROÇÃO FISCAL: DIFERENÇAS CONCEITUAIS ENTRE A ELISÃO FISCAL, A ELUSÃO FISCAL E A EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL

3.2 *TAX HAVENS*: O SURGIMENTO DOS PARAÍSO FISCAIS E OS REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS

3.3 OS PRESSUPOSTOS DAS AÇÕES INTERNACIONAIS EM SE TRATANDO DO COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

4 A NECESSÁRIA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA DE TROCA DE INFORMAÇÕES DE INTERESSE FISCAL E A ADESÃO BRASILEIRA ANTE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS INTEGRANTES DO FISCO GLOBAL

4.1 A TROCA DE INFORMAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E OS SEUS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

4.2 A ADESÃO DO BRASIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS INTEGRANTES DO FISCO GLOBAL E A TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.2.1 O PROGRAMA *FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT* (FATCA)

4.2.2 A CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL E A CONVENÇÃO *AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL INFORMATION IN TAX MATTERS* (AEOI)

4.3 O PLANO DE AÇÕES DE *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING* (BEPS)

5 A NOVA POLÍTICA EM MATÉRIA DE TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

5.1 AS LIMITAÇÕES IMPOSTAS AO DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES

5.2 REPERCUSSÕES EM RAZÃO DO SIGILO BANCÁRIO

5.3 A CONFIDENCIALIDADE DA TROCA DE INFORMAÇÕES INTERNACIONAIS À LUZ DO MODELO NA OCDE

5.4 AS LIMITAÇÕES DA ORDEM JURÍDICA INTERNA BRASILEIRA EM FACE DAS AÇÕES DO FISCO GLOBAL E A TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5.5 A HARMONIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES AO NOVO PARADIGMA FISCALIZATÓRIO

6 CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

O cenário contemporâneo global revela as modificações promovidas na maneira em que os Estados-soberanos se relacionam. Os aspectos comerciais, econômicos, fiscais e políticos refletem diretamente na forma em que as jurisdições estabelecerão as suas relações, apontando-se para a potencialização das relações comerciais internacionais que, atualmente, não mais limitam-se às nações desenvolvidas, alcançando também as nações consideradas em desenvolvimento.

A majoração das relações comerciais internacionais repercute profundamente no Direito Tributário Internacional, consolidando uma nova realidade atinente à tributação que, conseqüentemente, enseja na reestruturação da relação jurídico-tributária. Nesse sentido, superada a percepção das fronteiras como obstáculo imposto ao estabelecimento de relações transnacionais e mediante a exponencial ampliação das operações comerciais em âmbito mundial, o exercício do poder de tributar dos países sofre acentuada transformação.

Com isso, inaugura-se a preocupação dos Estados em, frente ao surgimento de novos desafios para além das delimitações de suas fronteiras, cuidarem de identificar os fatos jurídicos passíveis de tributação materializados externamente aos seus territórios nacionais, atentando-se aos fatos geradores que incidem em países distintos, de modo que iniciam a sua incidência em dado território, consumam-se em outro e, ainda, podem vir a apresentar reflexos jurídico-tributários em país diferente dos demais. Denota-se, portanto, o caráter de dependência econômica existente entre nações, mediante a intensificação das práticas de elisão e evasão fiscal internacional, da concorrência fiscal prejudicial e dos regimes fiscais preferenciais.

Salienta-se que a atividade fiscalizatória que permeia as referidas práticas constitui-se como atribuição excessivamente trabalhosa, em virtude de os fatos geradores materializados restarem-se vinculados à diferentes ordenamentos jurídico-tributários, tornando possível ao contribuinte globalizado manejar as legislações fiscais em busca da incidência da disposição que assuma ser menos onerosa. Nesse viés, evidencia-se a insuficiência das Administrações Tributárias em promoverem isoladamente a fiscalização eficiente à determinação das práticas elisivas e evasivas, em razão das limitações atinentes à sua própria soberania, não permitindo-se a realização de atos de império externamente aos seus territórios.

Como resposta ao desenvolvimento do planejamento tributário internacional, os Estados reuniram esforços voltados à contenção da elisão e evasão fiscal internacional, estruturando um sistema de cooperação administrativa transnacional direcionado ao combate das condutas elisivas e evasivas. No contexto contemporâneo, através da celebração de acordos,

convenções ou tratados internacionais, estimula-se os Estados à promoção do intercâmbio de informações à luz da necessidade comum identificada em evitar a elisão e evasão fiscal.

Nesse diapasão, em observância à cooperação administrativa internacional, a troca de informações em matéria tributária veio com a finalidade de facilitar a identificação dos elementos que compõem o fato gerador insurgido e, por consequência, que haja a incidência adequada das normativas constituídas nos acordos firmados entre as jurisdições. Dentre as bases jurídicas convencionadas, a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em matéria fiscal é fortemente utilizada, dispondo acerca do compartilhamento de informações entre os Estados Contratantes às vistas de combater as práticas elisivas e evasivas.

Por esta razão a intensa transformação em matéria tributária implementou uma nova realidade no tocante ao desempenho do poder de tributar como uma extensão de demonstração da soberania política entre nações, bem como potencializou o intercâmbio internacional de informações, que viria a figurar como o principal mecanismo ao combate à elisão fiscal internacional e à evasão fiscal internacional.

Verifica-se, portanto, duas problemáticas orientadoras do presente trabalho: como o mecanismo da troca de informações em matéria tributária proporciona o combate à evasão fiscal internacional? Sendo o intercâmbio de informações em matéria tributária o principal mecanismo ao combate à evasão fiscal internacional, como ele dialoga com as repercussões inerentes ao sigilo bancário, à confidencialidade e aos direitos fundamentais do contribuinte globalizado?

Do ponto de vista jurídico, resta-se clara a importância do combate às práticas elisivas e evasivas pelas Administrações Tributárias, especialmente em razão do exercício adequado da capacidade tributária ativa, através da troca de informações fiscais. Destaca-se que as atividades fiscalizatórias e arrecadatórias desenvolvidas pelas jurisdições, ante à elisão e evasão fiscal internacional, encontram-se demasiadamente comprometidas.

Do ponto de vista social, elenca-se a necessidade de harmonização do intercâmbio de informações tributárias aos aspectos referentes ao sigilo bancário, à confidencialidade, às garantias fundamentais dos contribuintes e à transparência. Não há de se falar em compartilhamento de dados de maneira discricionária, sem que haja a devida observância às limitações impostas pela legislação tributária interna e pelas disposições internacionalmente pactuadas, sob pena de violação ao próprio paradigma fiscalizatório.

Do ponto de vista técnico, esta pesquisa fundamenta-se no tipo de pesquisa bibliográfica e, no tocante à abordagem das problemáticas, esta se dará de forma qualitativa,

em razão de buscar a interpretação, compreensão e avaliação dos fatores que ensejam a evasão fiscal internacional para demonstrar que a troca de informações em matéria tributária configura-se como mecanismo principal ao seu combate. Em se tratando do método adotado, tem-se o método hipotético-dedutivo, buscando solucionar os problemas de pesquisa apresentados por meio da dedução, através de tentativas e hipóteses que serão ou não falseadas.

Em se tratando da estrutura, a presente monografia conta com seis capítulos, sendo um capítulo voltado à introdução, quatro capítulos voltados ao desenvolvimento da temática e um capítulo destinado à conclusão.

O primeiro capítulo de desenvolvimento trata do fenômeno da globalização tributária e as suas repercussões referentes ao exercício do poder de tributar dos Estados. Desse modo, foram trazidas explanações acerca dos reflexos ensejados ante à consolidação da nova ordem econômica mundial, que promove a redefinição da soberania fiscal e a reestruturação da relação jurídico-tributária. Ademais, em razão da modificação da estrutura da relação tributária, o objeto de estudo do Direito Tributário Internacional igualmente sofre alteração, revelando-se a realização de planejamentos tributários internacionais pelos contribuintes globalizados. Assim, demonstrou-se a relação existente entre a globalização e o processo de mundialização das bases tributárias, refletindo diretamente nas relações fiscais internacionais.

O segundo capítulo de desenvolvimento divide-se em três subtópicos, havendo a exposição acerca das diferenciações teóricas entre os institutos da elisão, erosão e evasão fiscal internacional; ao surgimento dos regimes fiscais preferenciais, usualmente conhecidos como “paraísos fiscais”; e às bases convencionadas pelo Fisco Global em matéria de combate ao planejamento tributário abusivo. Nesse viés, analisou-se a ocorrência da erosão tributária, com recorte acentuado aos institutos supramencionados, com a finalidade cerne de demonstrar a relação existente entre os pressupostos das ações internacionais, reguladas pelo Fisco Global, à prática do planejamento tributário abusivo.

O terceiro capítulo de desenvolvimento volta-se à cooperação administrativa internacional, dando ênfase ao mecanismo da troca de informações em matéria tributária como ferramenta fundamental ao combate à elisão fiscal internacional e à evasão fiscal internacional. O capítulo é dividido em três subtópicos, sendo que em relação ao segundo subtópico, existe a divisão em duas seções. Buscou-se travar um breve paralelo entre a temática com o cenário contemporâneo brasileiro, analisando as normas internacionais integrantes do Fisco Global que foram adotadas pelo Brasil, com o fito de expor a posição brasileira perante a tendência de compatibilização às normas que versam acerca do intercâmbio de informações tributárias. Por fim, fora explorado o Plano de Ações de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), à fim de

demonstrar os esforços reunidos em âmbito internacional no que concerne ao combate à erosão das bases tributárias.

O último capítulo de desenvolvimento refere-se à nova política inaugurada em matéria de troca de informações tributárias, delineando acerca das limitações impostas ao dever de prestação de informações e aos reflexos inerentes ao sigilo bancário e à confidencialidade. O capítulo fora dividido em cinco subtópicos, sendo novamente traçado um paralelo com o panorama brasileiro ante às bases jurídicas convencionadas em matéria de compartilhamento de informações, pretendendo-se analisar as limitações impostas pelo próprio ordenamento jurídico doméstico do Brasil. Por fim, investiga-se a consonância entre os direitos fundamentais dos contribuintes e a realização do intercâmbio de informações, buscando-se demonstrar que a troca de informações fiscais somente será efetiva se compatibilizada com as garantias do sujeito passivo da relação tributária.

Ao final, conclui-se o estudo, momento em que fora opinado sobre o mecanismo da troca de informações tributárias – ou não – como principal ferramenta ao combate à evasão fiscal internacional.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E O FENÔMENO DA GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A concepção do Direito Tributário Internacional como disciplina autônoma guarda relação direta com a soberania e o poder de tributar dos Estados-nações. De maneira geral, observa-se que a formulação de um sistema tributário autônomo pelos respectivos Estados, mediante a elaboração de um conjunto de normas tributárias, perfaz-se como produto da autolimitação de suas jurisdições fiscais. Por isso, é necessário que haja a compatibilização entre a soberania fiscal estatal e o conjunto normativo inerente ao Direito Internacional Público, revelada em um cenário em que as potestades tributárias encontram limitações junto às regras internacionais.

Por esta razão, os Estados-soberanos não podem tributar, aleatoriamente, signos de riqueza por eles selecionados, sendo mister a existência de determinada conexão entre eles e o grupo de pessoas ou de bens selecionados para que seja legítima a incidência da norma tributária¹. Nesse sentido, denota-se que os elementos de conexão fixados pelo Direito Tributário Internacional constituem a extensa relação entre os diferentes ordenamentos tributários e os fatos e objetos a serem tributados².

Em que pese os Estados detenham de liberdade na atividade de fixação dos critérios a serem utilizados no desenvolvimento de sua competência tributária, verifica-se que o concurso de normas inerentes à confluência dos elementos de conexão estabelecidos em dois ou mais ordenamentos jurídico-tributários pode ensejar em pluritributação de rendas³, que figura como resultado direto do fenômeno da globalização tributária. Para tanto, tem-se que o maior grau de atuação à nível internacional dos Estados-soberanos acarreta um igualmente elevado grau de imposição para que haja a harmonização dos seus respectivos sistemas tributários⁴, produzindo como resultado nações que se vinculam através de relações cada vez mais integralizadas.

Não restam dúvidas quanto à sedimentação de uma nova ordem mundial, ante a mundialização das bases tributárias, que decorre precipuamente da ocorrência da globalização tributária. A multiplicidade de relações transfronteiriças travadas provocou severa modificação

¹ ROTHMANN, Gerd W. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), 1978, p.2.

² *Ibidem*, p.50 *et seq.*

³ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.63.

⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Volume 01. Tradução da 18ª Edição Alemã, de Luíz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008, p.11.

à composição das relações internacionais firmadas entre os Estados, não somente reestruturando-as, bem assim concretizando a redefinição de sua soberania fiscal, em razão da própria afetação à atuação estatal. Vislumbra-se, portanto, que as entidades estatais, em face da necessária convivência com interesses diametralmente conflitantes, passam a compor o amplo tabuleiro da competição tributária internacional, em que a corrida referente a maior atração de vantagens fiscais e a maior incidência de seus regramentos tributários é iniciada⁵.

Ante ao exposto, o Direito Tributário Internacional fora profundamente marcado pela globalização tributária, de modo que se pretende demonstrar a relação existente entre o referido fenômeno e a sua repercussão no exercício do poder de tributar dos Estados-soberanos.

Nas páginas seguintes, serão delineadas as alterações referentes a maneira como os Estados estruturam e promovem as suas interações, haja vista o recrudescimento da concorrência tributária internacional. Ademais, serão mais bem explicitadas abordagens atinentes à utilização, nas diversas jurisdições tributárias, de planejamentos tributários internacionais como mecanismo de mitigação dos custos fiscais, de majoração da competitividade no mercado global e, conseqüentemente, de potencialização dos lucros.

2.1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS REFERENTES À SOBERANIA TRIBUTÁRIA, AO PODER DE TRIBUTAR E À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNA E INTERNACIONAL

A soberania encontra-se intrinsecamente atrelada à concepção de Estado, vindo a constatar-se como um dos seus pilares, vez que a máquina estatal não se ergue sem o instituto da soberania. Tratando-se a soberania estatal de um atributo do Estado, não existe a formação deste último sem relacioná-lo com uma estrutura efetivamente soberana que possua poder autônomo e independente. Nesse viés, sedimentando-se a soberania como propriedade essencial ao Estado enquanto sujeito das relações internacionais, ela responsabiliza-se por torná-lo titular de determinadas competências que, haja vista a existência de uma sistemática jurídica internacional, não podem figurar-se como ilimitadas.⁶

Conforme bem lecionado por Heleno Tôrres, o instituto da soberania traduz-se em uma espécie de poder geral e não absoluto, em razão de limitar-se perante os dizeres expressamente impostos pelo direito interno, pelo direito das gentes e pelo respeito aos direitos

⁵ BORGES, Antonio de Moura. **Considerações sobre o combate à concorrência tributária internacional prejudicial**. In: Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, nº 13, jan/fev., 2005, p. 27-40.

⁶ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, p.24.

humanos, bem como por observar as limitações constitucionais claramente postas pelo Estado e pelos preceitos do próprio direito das gentes⁷. Outrossim, para Dalmo Dallari, a soberania constitui-se como o poder para que seja determinado quais situações materializadas no campo fático devem ser objeto de normatização, bem como a disposição jurídica a ser aplicada aos casos concretos⁸.

Com o fito de viabilizar o pleno exercício do referido poder, a soberania fiscal figura como um dos prismas da soberania do Estado, atraindo para o aparato estatal a atividade de criação de tributos, para que seja possível a definição das situações fáticas aptas a figurarem como fato gerador, havendo a incidência da respectiva norma jurídica a que se sujeita. Em termos gerais, a soberania fiscal é o poder de decisão acerca da tributação por meio do exercício da soberania⁹.

Antônio de Moura Borges acrescenta que a soberania fiscal se volta ao poder de estabelecimento de um sistema tributário autônomo, debruçando-se sobre três elementos fundamentais: a autonomia, o poder e o sistema tributário¹⁰. Para tanto, no exercício de seu poder soberano, o Estado torna legítimo o seu papel de criação das modalidades tributárias, constituindo, como resultado, um sistema tributário autônomo e próprio.

Diante do exposto, vislumbra-se o poder de tributar como produto da soberania tributária, que finca as suas raízes na concepção da soberania estatal. Contudo, o referido poder não deve ser interpretado como sinônimo de soberania interna, em virtude de este constituir-se como reflexo de esta, à medida que a soberania interna se refere à sistematização das normas tributárias¹¹. Em outras palavras, a incidência da atividade de criação de tributos sob titularidade do Estado deve, em princípio, surtir efeito, unicamente, no que diz respeito aos signos de riqueza localizados internamente às suas limitações fronteiriças. Ocorre que não existem impedimentos ao Estado para que, no exercício da soberania fiscal, identifique hipóteses de

⁷ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.63.

⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 17ª Ed, atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 1993, p.68.

⁹ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 16. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

¹⁰ BORGES, Antônio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 44.

¹¹ TÔRRES, Heleno. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.310-313.

incidência que venham a materializar-se para além de suas fronteiras, revelando-se, assim, que a soberania fiscal não se confunde com a soberania territorial, independente daquela advir desta.

Destaca-se, contudo, que o exercício da soberania fiscal deve harmonizar-se com o regramento disposto pelo Direito Internacional Público, restando-se por ele limitado. Como aponta Luís Eduardo Schoueri, a autolimitação tratada não implica em qualquer violação à soberania fiscal, mas a sua legitimação: quando se tem limitado o poder de tributar a partir das possibilidades de concessões pelos Estados-soberanos – partes contratantes – ao Estado é conferido a manutenção de sua vontade e soberania¹². Em semelhante sentido, Paulo Borba Casella aduz que os Estados, por meio de concessões, aceitam a limitação de parte de sua capacidade de tributação, a fim de efetivar os seus interesses e em nome da segurança, ainda que esta última se constitua como relativa¹³. À título de exemplificação, observam-se os acordos de bitributação, em que o exercício das concessões supracitadas se apresenta à medida em que um dos dois Estados contratantes, tratando de suas situações abstratas, deixam de realizar a cobrança da tributação de maneira parcial (lógica do crédito fiscal ou da tributação reduzida no Estado da fonte) ou total (lógica de isenção)¹⁴. Por esta razão, inclusive, não existem impedimentos atinentes à possibilidade de determinado Estado-nação vir a promover a tributação de renda auferida por contribuinte que venha a residir em país diverso daquele que reside.

Em termos gerais, o poder de tributar inerente aos Estados-soberanos não atribui a estes o exercício de uma tributação absoluta, em razão da necessidade de a soberania harmonizar-se às limitações constitucionalmente impostas. Nessa senda, destaca-se a competência tributária como uma das limitações constitucionais conferidas ao poder de tributar, configurando-se como uma das parcelas responsáveis pela distribuição do referido poder entre os entes políticos que formulam o Estado, que se materializa junto ao prisma prático na tarefa de elaboração das disposições jurídico-tributárias englobadas pelo seu manto de atribuições¹⁵.

Em pormenores, a competência tributária atua no processo de instrumentalização no tocante ao poder de tributar, consolidando-se como produto da soberania fiscal. Tem-se que,

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, *in* **Revista de Direito Tributário Atual**, nº 17. São Paulo: IBDT/Dialética, 2003, p.21.

¹³ CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro**. São Paulo: LTR, 1995, p.24.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013, p.415-419.

¹⁵ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 19. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

em razão dos institutos da soberania fiscal e soberania territorial não se confundirem – de modo que seja possibilitada a incidência das hipóteses elencadas pelo ordenamento tributário interno aos fatos geradores materializados externamente aos limites territoriais de determinado Estado – a competência tributária divide-se entre duas ramificações, podendo ser interna ou internacional¹⁶.

De acordo com a análise realizada por Marcos Aurélio Valadão acerca da competência tributária, entende-se que:

A competência tributária decorre da soberania tributária, e a soberania tributária deriva da soberania estatal, embora não coincida exatamente com ela. Daí a necessidade de se diferenciar entre competência tributária interna e competência tributária internacional, no mesmo sentido que a soberania pode ser entendida nas suas facetas interna e externa. A primeira diz respeito aos fatos que ocorrem no interior do Estado e não são regulados pelo Direito Internacional, a segunda concerne a fatos que extrapolam as fronteiras do Estado¹⁷.

Desse modo, a competência tributária interna relaciona-se ao poder de tributar em atuação restrita às limitações territoriais do Estado legiferante, voltando-se o complexo de normas jurídicas aos fatos geradores que não estão sujeitos às regulações do Direito Internacional. De maneira diversa, a competência tributária internacional busca dirimir os complexos embates associados a diferentes Estados, ao passo que estes detêm da faculdade de exercício de sua competência no que tange às situações jurídicas em, minimamente, dois Estados-nações.

Entretanto, bem como ocorre com a soberania, a competência tributária internacional não é absoluta e ilimitada. Ora, o referido instituto, em que pese alcance acontecimentos ou fatos com repercussão jurídica que são externos aos limites fronteiriços, restam-se limitadas pelo Direito Internacional Público, vez que os signos de riqueza sujeitos à tributação advinda de jurisdição externa do Estado competente carecem de alguma modalidade de conexão a este. Assim, a finalidade cerne é que os Estados-soberanos se encontrem vedados de selecionar, quase que discricionariamente, as pessoas ou bens que aos quais desejam exercer o seu poder de tributar sobre.

Conforme fora delineado, a limitação do poder de tributar nos moldes supra, é a garantia que a soberania externa de demais Estados-nações seja mantida, salvaguardando a sua independência fiscal. Apesar disso, os Estados podem selecionar, da maneira que optarem, os

¹⁶ BORGES, Antônio de Moura. **Convencções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 45.

¹⁷ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 196.

aspectos a serem utilizados nos desdobramentos de suas respectivas competências tributárias, que pode resultar no fenômeno da pluritributação de rendas.

Nos ensinamentos de Heleno Taveira Tôrres, a pluritributação decorre do concurso de disposições advindas a partir da entropia dos elementos de conexão que foram determinados em dois ou em uma multiplicidade de sistemas jurídicos, para que fato-evento específico venha a ser tributado, justamente em razão de coincidirem-se ou se opuserem¹⁸.

Portanto, a pluritributação materializa-se em situações jurídicas nas quais o contribuinte, sobre o mesmo fato gerador, sofrerá os encargos tributários por dois ou mais Estados-soberanos. Assim, vale ressaltar que a referida concorrência de sistemas jurídico-tributários não enseja em antinomia, em virtude de as disposições jurídicas possuírem como ponto de origem de sua incidência o prisma interno de seu respectivo Estado, haverá o embate entre as normas referentes à determinação da tributação no que diz respeito às bases mundiais (*worldwide income taxation*).

2.2 O PODER DE TRIBUTAR À LUZ DO FENÔMENO DA GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PROCESSO DE REDEFINIÇÃO DA SOBERANIA FISCAL ANTE AO SURGIMENTO DA NOVA ORDEM ECONÔMICA MUNDIAL

O cenário mundial contemporâneo, nas últimas décadas, vem sofrendo marcantes e profundas transformações. É de se observar que, a profunda intensificação do processo de integração entre as distintas porções da aldeia global corroborou para a sedimentação do elo de interdependência entre os Estados-soberanos participantes da comunidade internacional. A crescente velocidade de conexão, a acentuada sujeição à economia digital e a sedimentação da era da informatização, sem dúvida alguma, contribuíram para que o corpo social, as mercadorias e os serviços viessem a circular entre as distintas fronteiras com o mínimo dos esforços. Nesse sentido, as informações difundem-se com inacreditável rapidez, a troca de informações ocorre com excessiva facilidade e os Estados, em seu exercício político, passam a ser fortemente atingidos por decisões externas, de modo que a tomada de decisões políticas, que anteriormente materializava-se no íntimo de seus limites territoriais, acontece em âmbito global. Assim, não restam dúvidas que os Estados-soberanos se encontram cada vez mais atingidos por questões de origem externa, perfazendo-se uma nova realidade que é produto

¹⁸ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.63.

direto da globalização e da cristalização de uma era fundamentada em dinâmicas globais que extrapolam os marcos institucionais.

Para Chen e Smekal, a linha temporal da globalização iniciou-se em meio a década de 1980, decorrendo da potencialização da atividade de comércio e da dominação de mercado, mediante o monopólio dos meios de produção pelas empresas multinacionais, que se reflete em diferentes segmentos: cultural, econômico, político e social¹⁹. Na análise do fenômeno da globalização, identificou-se como elementos cerne a circulação de capital entre fronteiras (*cross-border capital movement*) e a majoração do comércio alcançando o âmbito internacional (*liberalization of international trade*)²⁰.

Tratando-se de um fenômeno multifacetado, a globalização é reflexo da desregulamentação financeira, responsável por possibilitar que o procedimento de mundialização das bases tributárias viesse a se concretizar, bem como favorecendo a consolidação de uma sociedade de informação altamente complexa. Para tanto, em razão do alto grau de liquidez inerente aos recursos financeiros a serem empregados, a “desmaterialização da moeda” propiciou que o sistema financeiro internacional ultrapassasse a lógica de movimentações físicas inerente ao exercício das atividades comerciais²¹.

Nesse diapasão, verifica-se que a globalização pode ser conceituada como o fenômeno ao qual o exercício da política majoritariamente nacional é superado pelo protagonismo do exercício político relacionado a outros sistemas sociais, constituindo-se como reflexo das crescentes relações internacionais²². A profunda interdependência evidenciada entre as relações firmadas pelas nações integrantes da comunidade internacional revela que para a concretização do referido fenômeno não basta a movimentação de pessoas, mercadorias e serviços para além de fronteiras, mas que o enfraquecimento da concepção de Estado-nação se concretize²³.

Para Philip Baker, o fenômeno ora em análise fora capaz de promover a tensão entre o aspecto econômico, cada vez mais internacionalizado e com limitações territoriais praticamente irrelevantes, e a realidade jurídico-tributária, profundamente vinculada à noção de território²⁴.

¹⁹ CHEN, John-ren; SMEKAL, Christian. *International Tax Competition: A Case for International Cooperation in Globalization*. **World Transition Economy Research**, Springer Verlag, 2004, p.60.

²⁰ *Ibidem*, p.59

²¹ FARIA, José Edurado. **Direito na Economia Globalizada**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.69.

²² TEUBNER, Gunther. A Bukowina Global sobre a Emergência de um Pluralismo Jurídico Transnacional. Impulso: **Revista de Ciências Sociais e Humanas** v. 14, nº 33. Piracicaba: Unimep, 2003, p.9-31.

²³ MARTELL, Luke. **Britain and Globalization**. In *Globalizations*, vol. 5, nº 3, September 2008, p.450.

²⁴ BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005, p.46.

Em verdade, o enfraquecimento do poder inerente ao Estado-nação atrela-se à amplitude comercial atingida pela potencialização do domínio econômico e financeiro alcançado pelas empresas de porte transnacional, transformando severamente as relações entre as empresas e Estados²⁵.

Em semelhante linha teórica, compulsando acerca da globalização financeira, Eros Grau aduz:

A globalização é um fato histórico; o neoliberalismo, uma ideologia. A globalização decorre da terceira Revolução Industrial – informática, microeletrônica e telecomunicações -, realizando-se como "globalização financeira". É isso que efetivamente surge de novo, a "globalização financeira", que permitiu que o dinheiro deixasse de ser, definitivamente, um mero intermediário na troca entre valores de uso, exercendo uma função própria, como propõe a fórmula de Marx, D-M-D²⁶.

Denota-se, portanto, que o fenômeno da globalização corroborou para que houvesse a consolidação de uma nova ordem mundial. Marcada pelo processo de integração entre as distintas partes do globo, a consolidação dessa realidade relaciona-se à unificação dos interesses financeiros pelos Estados que, à luz da óptica do capital, passam a interligar os seus mercados, revelando o caráter de interdependência que caracteriza as suas relações²⁷.

Nesse prisma, vale salientar a importância atrelada à globalização no que tange às repercussões jurídicas, em virtude da reação direta causada à atuação dos próprios Estados-soberanos. Isso porque, o ordenamento jurídico interno dos Estados não é suficiente, de maneira isolada, para a prever os fatos e situações que devem repercutir no âmbito do direito, impactando excessivamente o processo de regulação jurídica.

Em consequência da concretização de uma nova ordem mundial profundamente marcada pela intensificação da integração entre os Estados, não restam dúvidas acerca dos reflexos produzidos pelo fenômeno da globalização sobre as pessoas, mercadorias e serviços sujeitos à distintos ordenamentos jurídico-tributários. Os fatos passam a ser alcançados e

²⁵ Nesse ponto, é interessante destacar que as alterações consagradas nos Estados-soberanos se deram de maneira diferente no que tange aos Estados centrais e aos Estados emergentes, ao passo que, para os Estados desenvolvidos, a independência econômica e o potencial de interferência à nível global é realidade, enquanto, para os Estados periféricos, a exaustiva jornada em busca da atração de investimentos, bem assim ao oferecimento de concessões de vantagens fiscais, acaba por ser corriqueira. MACIEL, Miguel Ângelo. **O Tratamento Tributário Discriminatório como Combate À Concorrência Fiscal Prejudicial e sua Legitimidade**. Brasília, 2007. 195f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Católica de Brasília, 207, p.21. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/396/1/Texto%20completo.pdf>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

²⁶ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2005, p.55.

²⁷ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 27. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

regulados pelo sistema jurídico-tributário de diferentes jurisdições, de modo que o tradicionalismo jurídico não mais encontra-se apto a solucionar os possíveis litígios emergentes, indicando a necessidade de uma regulação jurídica à luz do processo de transnacionalização.

Nesse ponto, faz-se mister ratificar a definição de soberania fiscal que, conforme fora delineado, desenvolve-se por intermédio do exercício do poder de tributar e materializa-se integralmente junto à formação de uma sistemática jurídico-tributária independente, possibilitando a tributação dos signos de riquezas determinados por suas respectivas jurisdições.

Em sendo assim, as transformações inerentes às relações globais firmadas entre os países, decorrente do fenômeno da globalização, inauguraram a nova ordem econômica mundial. Consoante fora exposto, o enfraquecimento do Estado-nação e a redefinição da soberania passam a integrar a pauta da nova realidade. Desse modo, o cenário contemporâneo mundial passa a atentar-se à mundialização das bases tributárias, à superação das movimentações físicas em se tratando de transações financeiras e ao surgimento de empresas multinacionais atuantes em jurisdições distintas, seja em seus regimentos internos ou internacionais. É a mitigação da soberania fiscal.

Considerando que o advento da globalização diretamente impactou o Direito Tributário, é de suma importância, a fim de melhor compreender as alterações provocadas no que se refere ao exercício do poder de tributar e à redefinição da soberania fiscal, a análise do fenômeno da globalização tributária²⁸.

Nos ensinamentos de Antônio Claudio Portella Silva, a globalização tributária pode ser reconhecida através da identificação dos seguintes elementos: a) redução de carga tributária nacional em decorrência da concorrência tributária prejudicial; b) proliferação de paraísos fiscais com carga tributária reduzida ou nenhuma; c) planejamento tributário internacional; d) proliferação de tratados e acordos internacionais bilaterais ou multilaterais e; e) tributação em bases mundiais²⁹.

Salienta-se, ainda, que o processo de integração regional pode igualmente ser reconhecido como aspecto da globalização. Não por acaso, a formação de blocos regionais é

²⁸ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 28. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

²⁹ *Ibidem*, p.30.

identificada como tendência no mercado mundial, oportunizando que as empresas transnacionais realizem os seus investimentos baseados no posicionamento estratégico nos mercados regionais³⁰. Mediante a ocorrência da globalização, a atuação regional através dos blocos de livre comércio tornou-se realidade, transformando as relações internacionais à medida que os Estados desenvolvidos e os Estados tidos como em desenvolvimento puderam negociar entre si, como é caso da forte política regional instituída pela Comunidade Europeia³¹. Assim, por força da globalização, vê-se a necessidade de um governar para além das fronteiras, e o surgimento dos blocos regionais e seus sistemas tributários é medida necessária em razão das exigências de uma comunidade internacional globalizada³².

A influência do fenômeno da globalização tributária nos Estados-soberanos, evidentemente, modificou a forma como estes relacionam-se, ensejando no diálogo entre sistemas jurídico-tributários por meio de tratados bilaterais ou multilaterais. Desse modo, utilizando-se de zonas lacunas entre as disposições normativas dos diversos ordenamentos tributários, as empresas transnacionais passam a realizar planejamentos tributários, a fim de que seja atingida a diminuição ou dedução dos encargos tributários, de modo a manipular as bases tributáveis.

Decorrendo da utilização de uma política fiscal voltada à atração de investimentos, a concorrência tributária internacional constitui-se como a competição travada entre os diferentes Estados em matéria fiscal³³. Desse modo, resta-se em evidência a redefinição da soberania fiscal, justamente em razão de macular a própria atividade estatal. Considerando que os Estados se encontram permeados pelos divergentes interesses demonstrados pelas distintas jurisdições, bem como por entidades de naturezas diversas (como as atuantes em plano interno/internacional), não existe outro caminho a não ser se sujeitarem à promoção de ajustes estruturais, a fim de que se tornem aptos a suportarem a competição à nível internacional³⁴.

Observa-se, portanto, que a globalização tributária influencia diretamente os Estados-soberanos e o exercício de seu poder de tributar, dando enfoque a finalidade do tributo

³⁰ REZENDE, Fernando. Globalização, Federalismo e Tributação. **Planejamentos e Políticas Públicas**, nº 20, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9672/1/PPP_n20_globalizacao.pdf. Acesso em 26 de agosto de 2023.

³¹ *Ibidem*, *Loc.cit.*

³² TOMAZETTE, Marlon. Os Desafios Impostos pela Globalização Econômica. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.48, nº 189, jan./mar., 2011, p.157-169. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/172757/desafios_impostos_globalizacao_tomazette.pdf. Acesso em 26 de agosto de 2023.

³³ BORGES, Antônio de Moura. Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, nº 13, jan/fev, 2005, p.27-40.

³⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SILVA, Lauriana de Magalhães. Concorrência Tributária Internacional e Soberania. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, vol. 3. Brasília: Fortium, 2008, p.45.

para além de sua fiscalidade, destacando-se o seu carácter extrafiscal. Assim, atua-se em uma projeção inversa: ao passo em que as jurisdições intentam a arrecadação tributária, de modo a alargar o seu potencial de arrecadação, nota-se que, com o fito de demonstração de um suposto diferencial atrativo em termos tributários, aplicam-se políticas fiscais de baixa tributação, flexibilizando as bases tributárias e possibilitando a sua mundialização³⁵.

Todavia, deve-se esclarecer que a globalização tributária propicia a ocorrência da tributação através de bases mundiais, atrelando-se ao campo de incidência da hipótese fixada pelos sistemas jurídico-tributários. Consoante fora desenvolvido, em virtude da existência dos elementos de conexão, não existem impedimentos ao exercício do poder de tributar dos Estados que alcance signos de riqueza localizados externamente aos limites territoriais daquela respectiva jurisdição. Ora, em havendo a presença de elemento que torne possível a conexão entre aquele fato gerador e a disposição jurídica de determinado Estado, a competência tributária internacional vincula àquele contribuinte, denominando-se o elemento responsável pelo estabelecimento da conexão àquele país de *genuine link*³⁶.

Como resultado de todo o processo globalizante, a maneira como a soberania fiscal será desenvolvida pelos Estados-soberanos é a questão. Isso porque, em meio a um cenário contemporâneo mundial imerso na nova ordem econômica, em que se impõe aos Estados a necessidade de constante adaptação, a competência tributária internacional deve ser minuciosamente estudada à luz da concorrência tributária internacional prejudicial (*harmfull tax competition*)³⁷, tendo em vista que esta última, inserida em um cenário de Estado social e democrático, torna-se efetivamente prejudicial ao passo em que a tributação se dá de forma extremamente mitigada ou inexistente³⁸.

É nessa senda que surge o planejamento tributário internacional, instrumento comumente utilizados pelos contribuintes mundializados. Na utilização do referido artifício econômico, vislumbra-se que os investidores mundiais, como são denominados por parte da

³⁵ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 31-33. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

³⁶ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.63.

³⁷ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Uma Visão Ampliada dos Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional**. Ano IV, nº 11, jan/mar, 2009, p. 135.

³⁸ COSTA, Elisabete Mansa Pinto da. **Concorrência Fiscal Internacional: Um Desafio à Escala Mundial**. Porto, 2004-2005. Tese. (Pós-graduação) - Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Portugal. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjUmc-LwbiBAXXeALkGHbFmDcAQFnoECB8QAQ&url=https%3A%2F%2Ffcij.up.pt%2Fdownload-file%2F111&usq=AOvVaw3L0Z0M40SgndGgEtrqN4DZ&opi=89978449>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

doutrina, apresentam a finalidade de identificar as disposições tributárias que onerem menos. Por isso, buscam a incidência do ordenamento jurídico-tributário que apresente cargas tributárias capazes de mitigar o custo fiscal, de modo que ocorra a potencialização da margem de lucro e, conseqüentemente, alcance-se o êxito do Estado no que tange à sua atuação no cenário de competitividade internacional.

Desse modo, essa realidade jurídica deve ser compulsada à luz do Direito Tributário Internacional, perfazendo-se pelo complexo de disposições de Direito Interno e de Direito Internacional, a fim de traçar os limites inerentes à competência tributária internacional dos Estados³⁹.

Helena Tôrres, ao analisar a soberania tributária de dado Estado em comparação com os demais, sucintamente aduz:

Posta nestes termos, porque a soberania tributária se mostra como máxime princípio fundamentador da aplicabilidade das normas tributárias internas de um Estado (autodeterminação), criadas e instrumentalizadas pelo exercício do respectivo poder de tributar, explica-se a dinâmica interna dos ordenamentos, livremente organizados em relação aos sistemas jurídicos dos demais, bem como a necessária conjugação desses ordenamentos com as normas do denominado Direito Internacional, nas relações de Direito Internacional Tributário, como justifica para e plena possibilidade dos concursos de pretensões impositivas⁴⁰.

Sendo assim, perfaz-se como cristalina a compreensão referente aos reflexos percebidos no desenvolvimento do poder de tributar, alterando profundamente a forma como os Estados promovem o exercício de sua soberania fiscal. Aponta-se para a necessidade de que os efeitos da concorrência tributária internacional prejudicial e do planejamento tributário internacional venham a ser dirimidos, aplicando-se mecanismos capazes de efetivar o seu combate, bem como majorar a eficiência inerente às atribuições fiscalizatórias e de arrecadação da receita tributária, ambas sob titularidade da Administração Tributária. Entretanto, deve-se atentar para que os mecanismos adotados no combate aos impactos supramencionados sejam implementados em conjunta observância às suas repercussões no que diz respeito à soberania dos Estados em relação à tributação.

Trata-se da sedimentação de uma nova ordem econômica, modificando o poder de tributar à luz da globalização tributária.

³⁹ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 31-33. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

⁴⁰ TÔRRES, Helena. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.68.

2.3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E OS DESAFIOS ENFRENTADOS ANTE A MUNDIALIZAÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS

A estruturação do Estado contemporâneo, voltada à convivência em sociedade, indica a necessidade de satisfação de demandas coletivas. O corpo social, na busca por maneiras de atender às suas necessidades, atribuiu à tributação o dever fundamental de custear as suas estruturas de poder que atuam a seu próprio serviço, não somente proporcionando o desenvolvimento de suas tarefas, mas também viabilizando a vida em sociedade. Assim, revela-se uma nova realidade no tocante à dependência existente entre a Administração Pública e a receita tributária, tendo em vista que a arrecadação de tributos figura como a principal fonte de receitas do Estado.

No cenário atual, com o advento da globalização tributária, os contribuintes passaram a utilizar-se de zonas lacunosas inerentes às legislações dos diferentes sistemas jurídico-tributários, aproveitando-se dos seus ordenamentos internos e internacionais a fim de mitigar o encargo tributário aplicado, de modo a atingir o menor crédito possível, ou sequer existir arcar com a carga tributária. Essa manobra de economia fiscal⁴¹ é denominada planejamento tributário que, do ponto de vista da licitude, é utilizada pelo contribuinte com o objetivo cerne de auferir maior margem de lucro.

Nesse sentido, refere-se a uma espécie de “teste preventivo”, em razão de serem observados fatos ainda não materializados, fundamentando-se em seu sistema jurídico-tributário vigente, as possibilidades a serem seguidas que foram destacadas e os atos e negócios jurídicos que estão à disposição para serem efetivamente realizados⁴². Para tanto, o planejamento tributário seria a ferramenta que faz possível ao contribuinte a atividade de previsão das consequências jurídicas determinadas pelo ordenamento, com o objetivo de que o operador se reestruture de modo eficaz e à luz da legalidade.⁴³

Todavia, em que pese o planejamento tributário se desenvolva, inicialmente, sob o pretexto de um estudo preventivo inerente às alternativas lícitas para que se possa economizar

⁴¹ Deve-se atentar para o fato de que, em tratando-se de economia fiscal, não há de se falar em ato ilícito justamente por esta não configurar qualquer ilegalidade jurídica. Em que pese o planejamento tributário, sob à óptica da economia fiscal, trate-se de uma ferramenta utilizada pelo contribuinte na exploração das lacunas legislativas a fim de alcançar a menor carga tributária possível ante àquele fato gerador, a ferramenta adquire faceta ilícita quando utilizada com o fito de driblar a incidência das normas tributárias, afastando-se da lógica de economia fiscal e licitude, constatando-se como abusivo. A presente discussão remonta as explanações acerca dos institutos de elisão, elusão e evasão fiscal, que serão mais bem aprofundadas no capítulo seguinte.

⁴² TÔRRES, Heleno. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01) *in* OLIVEIRA ROCHA, Valdir de (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p.103.

⁴³ *Ibidem*, *Loc.cit.*

os custos tributários, o ponto cerne de análise das limitações ao planejamento tributário é a eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes perante a Administração Pública⁴⁴. Assim, os efeitos produzidos pelo planejamento tributário e todo o contexto em que se encontra imerso são indispensáveis à sua imposição ao Estado Fiscal⁴⁵.

Nos ensinamentos de Augusto Becker, o planejamento tributário se ergue a partir de um fundamento lógico, denominado de “inspiração naturalíssima” na busca por resultados econômicos que alcançassem a menor carga tributária⁴⁶.

O planejamento tributário internacional, produto da consolidação da nova ordem econômica mundial, é a ferramenta utilizada pelas empresas multinacionais para garantir as suas respectivas inserções junto aos mercados globais, perfazendo-se a lógica da competição tributária internacional: quanto menor for o encargo tributário, maior a aferição de lucro. Por isso, verifica-se que o prisma de atuação do planejamento tributário internacional encontra-se amoldado a noção de neoliberalismo, ao passo que, combinando a expansão de sua base operacional, as empresas transnacionais conseguem estabelecer a sua atuação à luz do montante tributário a ser fixado, ensejando na legitimação da perspectiva econômica neoliberal⁴⁷.

Ademais, destaca-se que, em função da ocorrência da internacionalização das relações comerciais, a disputa pela incidência das normas tributárias passa a ser realidade entre os Estados, formalizando as relações altamente complexas que ensejam no surgimento de laços interestatais bilaterais e multilaterais entre países⁴⁸. Dito isso, sob o enfoque do planejamento tributário internacional, a Administração Pública deve adaptar-se a realidade globalizada ante a possibilidade da redução de arrecadação tributária, alcançando novas modalidades de fiscalização ou recolhimento de tributo para que haja a mitigação dos efeitos advindos da ferramenta de economia fiscal.

Marco Aurélio Greco, delineando acerca das influências negativas do planejamento tributário ao Estado Fiscal, como a perda no tocante à receita tributária, retrata:

A área dentro da qual se encontra o planejamento tributário é desenhada a partir da concepção tradicional dessa figura vista como organização da vida com base na liberdade para diminuir a carga tributária independentemente de haver uma razão extraordinária que o justifique. Às vezes, até a única razão que motiva a operação é a tributária, de diminuir o ônus do tributo.

O planejamento visto desta perspectiva clássica provoca:

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.114.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 116.

⁴⁶ BEKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p.136.

⁴⁷ WENEHED, Lars-Erik. High-Tax Countries in International Tax Planning. **The Journal of International Taxation**, v.7, nº 1, 1996, p. 10.

⁴⁸ ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.15 *et seq.*

- a) perda da arrecadação e não atingimento da capacidade contributiva manifestada ou embutida naquela situação; e
- b) criação de situações que quebram a neutralidade da tributação perante o universo de contribuintes e, em especial, perante os competidores no mercado⁴⁹.

Diante do exposto, verifica-se que o planejamento tributário promove a colisão de princípios constitucionais, à medida que os interesses e pretensões dos contribuintes chocam com o aparato principiológico protetivo determinado pela Administração Pública, ensejando a divergência entre o direito do operador do planejamento tributário, no que tange à sua busca pela economia fiscal, e a arrecadação da principal fonte de receita pública do Estado, no que diz respeito à tributação de acordo com a individualização da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária⁵⁰.

Entretanto, constituindo-se a economia fiscal como uma tendência natural do mundo globalizado⁵¹, tem-se que o planejamento tributário, a partir da realização de uma ponderação dos princípios da liberdade, da autonomia de vontade e da legalidade; da capacidade contributiva e da isonomia e a aplicação da proporcionalidade, é uma ferramenta válida perante o Estado Democrático de Direito, devendo ser utilizada à luz da boa-fé e em observância aos limites existentes⁵². Isso porque, conforme fora delineado anteriormente, as questões atinentes à concorrência fiscal prejudicial (*harmfull tax competition*), a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo existem, ingressando na agenda das grandes potências.

Ante ao exposto, as limitações impostas ao planejamento tributário existem, devendo as balizas éticas e jurídicas serem terminantemente observadas pelo contribuinte, bem como pela Fazenda Pública, sob pena de o instrumento de efetivação da econômica fiscal tornar-se ilegítimo, valendo-se da evasão fiscal e dos planejamentos tributários abusivos, que serão explorados no capítulo subsequente a este.

3 A FIGURA DO FISCO GLOBAL E A PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.122.

⁵⁰ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 39. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

⁵¹ BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Curitiba, Juruá, 2009, p.13

⁵² SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. *Op.Cit*, p. 35-48. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

Conforme fora exposto no capítulo pretérito, o fenômeno da globalização tributária reformulou o exercício do poder de tributar dos Estados-soberanos e promoveu a redefinição de suas respectivas soberanias. Nota-se, portanto, o surgimento de uma carência no que se refere a um modelo de fiscalização apto a solucionar as demandas fiscais emergentes e, concomitantemente, ao combate à ocorrência das fraudes fiscais. Em momento anterior à análise aprofundada acerca dos principais aspectos atinentes ao planejamento tributário abusivo, duas premissas revelam-se fundamentais para a explanação do referido recorte temático: a contextualização do conceito de Fisco Global e a breve exposição no que tange ao surgimento dos planejamentos tributários agressivos⁵³.

A denominação Fisco Global, adotada por Heleno Tôrres, compreende o complexo de medidas utilizadas pela fiscalização tributária internacional contra o desenvolvimento do planejamento tributário abusivo⁵⁴. Para tanto, em havendo a delimitação do objeto à natureza jurídica de nível internacional, evidencia-se que a atuação do Fisco Global se encontra balizada pelo Direito Tributário Internacional, incidindo-se sobre os fatos geradores que, por seus elementos de conexão, acabam por atrair o resguardo jurídico de mais de um ordenamento jurídico-tributário⁵⁵.

Os reflexos atinentes à natureza jurídica internacional do conjunto de medidas adotadas pelo Fisco Global relacionam-se com os prismas de incidência e eficácia. Isso porque, no que diz respeito à incidência, tem-se que esta deve ser observada à luz da soberania fiscal inerentes às próprias limitações impostas pela ordem jurídica internacional à atividade legislativa tributária, bem como às balizas determinadas pelo direito interno e das convenções e tratados internacionais ratificados⁵⁶. No âmbito da eficácia, verifica-se a hipótese de efeitos

⁵³ Em que pese não se trate de um aspecto fundamental à presente explanação teórica, a breve diferenciação entre o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo deve ser realizada. De modo geral, o posicionamento doutrinário majoritário defende que a diferença se insurge junto ao elemento da artificialidade, que somente é encontrado nos planejamentos tributários abusivos. A artificialidade perfaz-se como a obtenção de vantagem pelo operador do planejamento tributário à medida que, agindo em descompasso à legislação tributária, acaba por dar ensejo a elusão fiscal. Por isso, ela corresponde às estruturas tributárias em que a substância da operação desenvolvida não se compatibiliza a forma, de modo que o elemento artificial é inserido com o fito de auferir vantagens no âmbito tributário. O que vale nessa nota é a compreensão no que tange a distinção entre os planejamentos tributários, fixando o entendimento do planejamento agressivo como uma forma de planejamento não artificial, em razão de apresentar substância em seus elementos: I) incompatibilidade entre dois sistemas jurídico-tributários; II) ter como produto a dupla não tributação, baixa tributação ou tributação negativa não almejada e; III) ensejar a erosão da base tributária. Assim, medidas adotadas ao combate dos atos elusivos, à exemplo de normas gerais ou específicas antielusivas, não devem ser aplicadas aos planejamentos tributários agressivos. Salienta-se que a elusão fiscal será analisada com maior aprofundamento no tópico seguinte deste estudo.

⁵⁴TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.49-58.

⁵⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2007, p.3.

⁵⁶ *Ibidem*, p.8.

serem materializados externamente àquela jurisdição, de modo que, superada a impossibilidade de produção de efeitos em território estrangeiro, deve-se diferenciar o aspecto pessoal e objetivo da eficácia: o primeiro referente aos destinatários das situações internacionais tuteladas, e o segundo tratando-se dos elementos de informação ou prova que podem ser demandados externamente às fronteiras nacionais⁵⁷.

O planejamento tributário internacional, como já delineado, detém de legitimidade quando existe a compatibilização entre os interesses de seus operadores e as limitações existentes junto às normas tributárias de controle à fraude e evasão fiscal⁵⁸.

Para Pasquale Pistone, destacam-se duas motivações centrais ao surgimento do planejamento tributário agressivo: a adesão à globalização econômica de modo gradual, com um anseio inicial voltado estritamente à dupla tributação de renda, deixando de atentar-se às questões de dupla não tributação – ensejando a competição tributária prejudicial, bem assim a inexistência de ferramentas fiscais capazes de adequadamente enfrentarem o planejamento tributário abusivo em escala global⁵⁹.

Em semelhante segmento doutrinário, Christiana Panayi salienta a competição tributária prejudicial como principal motivador aos planejamentos tributários agressivos⁶⁰, enquanto Marta Caldas defende que a sua causa são as divergências inerentes aos próprios ordenamentos jurídico-tributários e a existência de lacuna jurídica no que tange à determinadas casuísticas⁶¹.

Nesse diapasão, Paolo Piantavigna elenca as alterações sofridas pelo cenário global e pela comunidade internacional como fundamento central à origem do planejamento tributário abusivo, ao passo que os sistemas jurídico-tributários de diferentes Estados podem colidir ante as situações passíveis a ocasionar a dupla tributação de renda, vez que o mesmo fato gerador pode ser alcançado por mais de um Estado-soberano, bem como pelas situações que podem ensejar a dupla não tributação de renda, em virtude da existência de lacunas e incongruências entre os ordenamentos distintos⁶².

⁵⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2007, p. 18-21.

⁵⁸ *Ibidem*, p.56.

⁵⁹ PISTONE, Pasquale. La Planificación Fiscal Agressiva Y Las Categorías Conceptuales del Derecho Tributario Global. **Revista Española de Derecho Financiero**. Madrid, nº 170, abr.-jun..2016.

⁶⁰ PANAYI, Christiana Hiji. **Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?** Kluwer Law International, 2015.

⁶¹ CALDAS, Marta. **O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planejamento Fiscal?** Coimbra: Edições Almedina, 2015.

⁶² PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite a Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**. Amsterdam, Feb., 2017a, p.477-519.

Diante do exposto, a moralidade tributária alcança maior grau de importância, inaugurando um cenário internacional em que os planejamentos tributários não somente detêm de sua legalidade questionada, mas passa-se a igualmente questionar a sua moralidade⁶³. Tendo em vista que a tendência no que se refere a mitigação ou esquiva às cargas tributárias é milenar, junto à interminável dinâmica dos contribuintes em resistirem à imposição estatal tributária encontram-se as manobras de fraude fiscal, configurando-se como imperiosa a adoção de medidas para combatê-la.

Em se tratando de planejamento tributário, denota-se a necessidade no que tange à identificação de ferramentas capazes de promover o alinhamento entre os diferentes ordenamentos jurídico-tributário espalhados pela comunidade internacional. Portanto, a fim de que sejam evitadas as fraudes fiscais, a exemplo da evasão fiscal e a formulação dos regimes fiscais preferenciais (*tax havens*), é mister a compreensão dos conceitos que compõem a temática, a serem explicitados no presente capítulo.

3.1 A OCORRÊNCIA DA EROSÃO FISCAL: DIFERENÇAS CONCEITUAIS ENTRE A ELISÃO FISCAL, A ELUSÃO FISCAL E A EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL

O tributo conceitua-se como a prestação pecuniária ou em bens que, sofrendo arrecadação pelo Estado-soberano ou pela figura do monarca, a fim de satisfazer os interesses públicos ou interesses da coroa, moldou-se ao decurso do tempo para englobar as cobranças realizadas aos súditos e, concomitantemente, os pagamentos efetuados, seja em pecúnia ou em bens, exigidos pelas nações vencedoras às vencidas – atrelando-se sempre ao binômio do dever/obrigação⁶⁴. Em se tratando de uma imposição estatal, a arrecadação das cargas tributárias encontra resistência junto aos contribuintes que, nos procedimentos de elisão e evasão fiscal, buscam alcançar a redução da tributação a ser paga.

As estruturas fiscais, assim como todas as sistemáticas seladas, passam a apontar para a autodestruição com o decorrer do tempo, de modo que as normas tributárias, gradualmente, são tidas como menos eficientes⁶⁵. Por esta razão, a tributação promove reações

⁶³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro**: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. 2017. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2016, p.38.

⁶⁵ AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão Fiscal Internacional e os Paraísos Fiscais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.9, nº 51, maio/jun., 2011. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/39804>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

sociais que, no ato de mitigação dos seus reflexos, corroboram para que procedimentos evasivos sejam adotados, acabando por desencadear como reação estatal a formulação de leis anti-evasão⁶⁶. Todavia, a referida legislação permanece promovendo novas reações sociais, fomentando uma “*espiral sem fim à vista*”⁶⁷.

Nesse sentido, ao delinear acerca de planejamento tributário, as conceituações atinentes à elisão, elusão e evasão tributária devem ser analisadas, a fim de que a compreensão no que tange ao próprio planejamento tributário seja mais bem acertada, bem como os aspectos que lhe conferem caráter ilícito possam ser identificados.

As condutas materializadas pelos contribuintes subdividem-se em três facetas: expressamente lícitas, implicitamente lícitas e efetivamente ilícitas⁶⁸. As condutas consideradas como expressamente lícitas voltam-se as que são expressamente permitidas pelo ordenamento jurídico, existindo a autorização explícita para que o contribuinte mitigue a carga tributária em questão – como ocorre em situações de isenções conferidas pela Lei Complementar⁶⁹. As condutas tidas como implicitamente lícitas, de maneira diversa, voltam-se às hipóteses em que o contribuinte não cometerá qualquer incongruência, justamente por tratar-se de artifícios utilizados como forma de economia tributária, vez que os atos a serem praticados estão encobertos pelo ordenamento jurídico⁷⁰. Por fim, as condutas ilícitas perfazem-se em violações às normas tributárias, traduzindo-se na realização de atos não contemplados pelo ordenamento jurídico, ao passo que o contribuinte busca esquivar-se da cobrança da carga tributária à medida que viola os deveres inerentes a relação jurídico-tributária, simulando uma situação como se a obrigação tributária não existisse⁷¹.

A economia tributária, conforme fora explicitado no capítulo anterior, difere-se de uma conduta ilícita adotada pelo contribuinte, em virtude de constatar-se como um ato implicitamente lícito. Isso porque, a elisão fiscal insurge-se quando a diminuição da carga tributária é alcançada por meio de uma conduta lícita, sem que haja qualquer violação ao ordenamento jurídico-tributário. Tratando-se, portanto, de um ato legítimo, a elisão fiscal ocorre quando o contribuinte, em conhecimento aos sistemas tributários das distintas

⁶⁶ AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão Fiscal Internacional e os Paraísos Fiscais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.9, nº 51, maio/jun., 2011. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/39804>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁶⁷ *Ibidem*, *Loc.cit.*

⁶⁸ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 139.

⁶⁹ *Ibidem*, *Loc.cit.*

⁷⁰ *Ibidem*, *Loc.cit.*

⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 139.

jurisdições, objetiva a incidência das normas que irão onerá-lo da maneira mais reduzida possível⁷².

Destaca-se que a elisão fiscal se configura como conceito doutrinariamente construído, uma vez que a legislação não delinea acerca do referido instituto, sendo a sua conceituação e identificação tarefa direcionada ao intérprete da norma que, contudo, deve ater-se aos princípios gerais inerentes ao Direito Tributário constantes na Constituição Federal⁷³. Assim, incorrendo o contribuinte em uma conduta implicitamente lícita, subjacente ao mando da economia tributária, concretiza-se a elisão fiscal.

No âmbito internacional, o termo *tax avoidance* é adotado para denominar a elisão fiscal. Para tanto, observa-se que a realização dos planejamentos tributários corresponde a uma das formas de materialização do referido instituto, vez que se trata de uma organização frente ao sistema tributário com o objetivo de afastar a prática de atos que possam desencadear, desnecessariamente, a obrigação tributária, havendo a economia tributária legítima⁷⁴.

Nos dizeres de Maria Eduarda Azevedo, a elisão fiscal remonta às hipóteses em que o contribuinte apresenta a finalidade de evitar os pressupostos de incidência de determinado tributo, não incorrendo-se na situação jurídica que legislação determina como aspecto nuclear, mas agindo de modo que, algum outro ato jurídico, no lugar do que faria incidir a norma tributária, é realizado – contudo, à conduta efetivamente materializada, o sistema jurídico-tributário não aplica os mesmos efeitos fiscais⁷⁵. Por isso, a elisão fiscal constata-se como uma espécie de jogo entre as tipificações legais inerentes aos tributos, em que o contribuinte, em momento antecipado, busca quantificar o encargo tributário que recairá sobre ele caso opte por dado tipo legal⁷⁶.

Para Sampaio Dória, o contribuinte atua em conformidade com a licitude, agindo de forma harmonizada ao ordenamento jurídico à medida que objetiva a carga tributária mais mitigada possível:

O agente visa o certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos substancialmente análogos,

⁷² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p.233.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol.1. São Paulo: Noeses, 2011, p.68.

⁷⁴ TÓRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p.37

⁷⁵ AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão Fiscal Internacional e os Paraísos Fiscais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.9, nº 51, maio/jun., 2011. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/39804>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁷⁶ *Ibidem*, *Loc.cit.*

regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem⁷⁷.

Entre os atos elisivos, evidencia-se uma gama de condutas que transitam entre a óptica inquestionavelmente lícita às fronteiras de um espectro ilícito, em que se pode elencar: o abuso de direito, a celebração do negócio indireto, a utilização da manipulação de formas, os contratos de *trust*, a conduta de *transfer pricing*, a realização de *thin capitalization*, a formulação das sociedades *off-shore*, a manobra de *treaty shopping* e a consolidação de *tax havens*, denominados paraísos fiscais⁷⁸.

Em se tratando da elisão fiscal tida como aceitável, ecoam-se as condutas adotadas pelo contribuinte que convergem à legislação tributária, tratando-se dos fatos geradores resguardados não somente pela suposta vantagem tributária, bem assim em proveito econômico⁷⁹. No referido fenômeno fiscal, o caráter de legitimidade vincula-se à compatibilização entre a finalidade econômica e fiscal, em razão de ser vedada a organização de negócios jurídicos com fins somente a auferir vantagem fiscal e aproveitar-se das zonas lacunosas legislativas⁸⁰.

É justamente nesse ponto que reside a divergência entre os atos elisivos aceitáveis e inaceitáveis: a legitimidade da conduta materializada. Acontece que, estritamente na primeira modalidade, o desenvolvimento da economia tributária é coberto pelo manto da licitude, enquanto na segunda classificação estar-se diante de uma violação implícita das normas tributárias. Por isso, a elisão fiscal inaceitável não descumpre a legislação de modo específico, restando-se em desconformidade à ordem principiológica do sistema jurídico-tributário.⁸¹

A fraude à lei e o abuso de direito são identificados como condutas voltadas à realização da elisão fiscal inaceitável, tratando-se de fenômenos em que se enseja a violação implícita à legislação tributária.

Igualmente denominada fraude civil, a fraude à lei caracteriza-se por uma organização negocial desenvolvida unicamente para driblar à incidência da lei tributária,

⁷⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971, p.21.

⁷⁸ RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021, p. 30

⁷⁹ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p.56. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁸⁰ *Ibidem*, *Loc.cit.*

⁸¹ *Ibidem*, *Loc.cit.*

atuando-se por meio da norma jurídica de contorno⁸². Nessa espécie, destaca-se a inexistência de ilicitude, em virtude não haver uma desconformidade direta ao conjunto normativo, de modo a afastar a norma jurídica que deveria incidir e, conseqüentemente, ser aplicada disposição tributária mais vantajosa.

O abuso de direito atrela-se à organização de negócios jurídicos em que a finalidade pretendida ultrapassa o mero interesse negocial, vez que o contribuinte efetivamente deseja celebrar àquele negócio com o fito de não encarar o recolhimento da carga tributária⁸³. Para tanto, diz-se que o agente econômico, por meio da utilização de elementos atípicos, burla a incidência da legislação tributária.

Sob o prisma global, a elisão fiscal internacional relaciona-se com a identificação dos elementos de conexão pelo contribuinte, possibilitando que este sujeito passivo se vincule às normas tributárias que entenda serem mais vantajosas.

Em sentido convergente, Hermes Marcelo Huck leciona:

Ao contrário, vista da perspectiva do direito internacional, a elisão corporifica-se, ao menos em princípio, pela prática de atos ilícitos por parte do contribuinte, agora no cenário internacional, no exercício da liberdade de organizar seus negócios de forma que lhe seja menos onerosa. Vista por essa ótica, a elisão ocorreria através da prática pelo contribuinte destinada a evitar a aplicação de uma específica norma tributária nacional, agindo de modo a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, colocando-se sob a égide de outro sistema jurídico nacional que lhe aparente ser mais favorável do que o anterior⁸⁴.

Observa-se, então, que a elisão fiscal é o instituto jurídico de que as situações cotidianas se revestem, em que a conduta elisiva realizada pelo contribuinte se encontra inserida no regime de economia tributária, havendo uma limitação sensível entre os atos implicitamente lícitos e os atos ilícitos, em razão de tratar-se, entre outros fatores, da boa-fé do agente. Por isso, tendo em vista que a elisão fiscal não promove qualquer violação ao ordenamento jurídico-tributário, não há de se entender as normas antielisivas como sinônimos à evasão fiscal, em virtude dessas primeiras referirem-se às ilicitudes, não se restando incluídas sobre o prisma de atuação dos procedimentos elisivos⁸⁵.

A concepção de elusão fiscal é trazida por Heleno Tórres, traduzindo-se junto às noções do verbo eludir e materializando como uma espécie de zona cinzenta entre a elisão e

⁸² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p.242.

⁸³ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p.58. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁸⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p.233.

⁸⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p.85.

evasão fiscal. Nessa senda, relaciona-se ao significado de, com grande astúcia, buscar que determinada situação não se concretize⁸⁶. O contribuinte, de maneira ilegítima, utiliza negócios jurídicos ou indiretos que carecem de uma causa a fim de alcançar a fraude à legislação ou a simulação, com o fito de esquivar-se da incidência da norma tributária, de modo que, como resultado, acaba por insurgir-se em uma situação fiscalmente mais vantajosa⁸⁷.

Desse modo, percebe-se que a elusão fiscal configura-se como instituto ilícito, convergindo-se com a concepção de evasão fiscal. Todavia, para Heleno Tôrres, a denominação amolda-se às hipóteses em que existe uma divergência indireta com o ordenamento jurídico, havendo a vedação de realização de determinada conduta sem que esteja expressamente proibida legalmente:

O fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, a elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com 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 específica⁸⁸.

O referido conceito é criticado por parcela majoritária da doutrina, ao passo que é mister a existência de uma disposição normativa capaz de efetivamente indicar a vedação de determinada conduta, isto é, é necessário que o ordenamento jurídico-tributário expressamente determine que a realização de certo ato ou fato resulte em uma violação à sistemática jurídica, não sendo crível a noção de confronto indireto com a legislação.

Em sentido diverso, a evasão fiscal exprime as condutas dos contribuintes voltadas à violação dos deveres derivados da relação jurídico-tributária existente, materializando-se ante à realização de atos ilícitos motivados pelo objetivo de esquivar-se da carga tributária valendo-se de um artifício doloso. Denota-se, portanto, que a evasão se relaciona intrinsecamente à prática de atos permeados pela malícia do contribuinte que, a fim de que a tributação devida não seja arrecadada, utiliza-se de expedientes ilegais para maquiar determinado fato gerador.

Para Hermes Marcelo Huck, a evasão fiscal diferencia-se da elusão em razão da má-fé inerente aos atos praticados com o fito de mitigar ou zerar a carga tributária:

⁸⁶ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003, p.187.

⁸⁷ *Ibidem*, p.189

⁸⁸ *Ibidem*, *Loc.cit.*

Evasão é expressão muitas vezes utilizadas como sinônima de fraude fiscal, e certamente tem em comum uma série de fatores em sua composição: (i) em ambos os casos, o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que o devido; (ii) em ambos os casos há uma atitude subjetiva que pode ser caracterizada como má-fé, deliberada e não acidental; (iii) há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade⁸⁹.

Nos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto, a evasão fiscal perfaz-se em condutas ilícitas em que os agentes almejam a diminuição da base tributável ou a mitigação da alíquota do respectivo imposto a ser liquidado, situando-se em campo etimológico próximo ao da fraude fiscal, restando-se a terminologia amparada pela óptica da ilicitude⁹⁰.

No âmbito internacional, a evasão fiscal é denominada *tax evasion*, caracterizando-se como ato doloso e ilegal que, com a finalidade de afastar-se do dever inerente ao pagamento da obrigação tributária, trata-se de uma violação direta à legislação tributária⁹¹. O contribuinte não busca esquivar-se da realização do fato gerador, vez que, conhecendo o fato e possuindo conhecimento acerca de seus resultados legais e patrimoniais, realiza o ato ilícito de maneira intencional, almejando o afastamento da tributação.

Em acepção estrita, a evasão fiscal divide-se em dois institutos: a fraude e a simulação.

A fraude, regulamentada pelo artigo 72, da Lei nº 4.502/64⁹², constata-se como o ato voltado ao encobrimento da materialização do fato gerador, seja a partir de uma ação ou omissão dada causa pelo contribuinte⁹³. Com isso, às vistas de evitar ou protelar, total ou parcialmente, o respectivo tributo a ser arrecadado, ocasiona-se uma lesão ao erário público, de modo que a fraude fiscal é consumada à luz do dolo. Assim, há a realização do fato gerador pelo contribuinte que, em consequência, faz surgir a obrigação tributária. Ocorre que, almejando esquivar-se dos efeitos inerentes à relação jurídico-tributária, o agente fraudador

⁸⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p.31.

⁹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, 2010. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Paulo-Ayres-Barreto.pdf>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁹¹ RICHARDSON, Grant. The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, nº 17, 2008, p.75.

⁹² BRASIL. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4502-30-novembro-1964-376851-publicacaooriginal-1-pl.html#:~:text=Dispõe%20sobre%20o%20Imposto%20de,a%20Diretoria%20de%20Rendas%20Internas.&text=Art.,industrializado%20compreendidos%20na%20Tabela%20anexa>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁹³ Deve-se salientar que, nesse ponto, o posicionamento doutrinário tradicional estabelece que a evasão fiscal prescinde a verificação de uma ação ou omissão em momento posterior à materialização do fato gerador. Todavia, denota-se que a fraude fiscal pode ocorrer anteriormente à realização do fato a ser tributado, em virtude de a conduta fraudada perfazer-se junto à finalidade de maquiagem a verdade, pouco importando o momento de ação ou omissão.

mascara a verdade e esconde a prática do ato. Portanto, a fraude fiscal é tida como causa de evasão.

A simulação, salvaguardada ao artigo 167, §1º, do Código Civil⁹⁴, volta-se ao caráter defeituoso de determinado negócio jurídico. De maneira dolosa, as partes envolvidas na celebração do negócio exteriorizam uma vontade que não se assemelha à que fora pretendida, incorrendo-se em desarmonia entre a vontade real e a forma da conduta efetivamente praticada. Para tanto, ao passo que ludibriam o fisco acerca do fato gerador materializado, os agentes simuladores exteriorizam vontade diversa daquela efetivamente pretendida, escondendo o fato realizado com o fito de esquivar-se dos deveres inerentes à relação jurídico-tributária.

Na seara do Direito Tributário Internacional, a evasão fiscal alcança elevada amplitude de repercussão. Isso porque, para que seja possibilitada a diminuição da carga tributária a incidir sobre os contribuintes internacionais, estes enxergam o referido fenômeno fiscal como uma prática a ser adotada. Ordenando-se através dos elementos de estraneidade⁹⁵, o agente internacional busca a incidência das normas tributárias que figurem como menos onerosas. Assim, a evasão fiscal internacional constata-se como a conduta ilícita realizada pelo contribuinte de maneira dolosa, a fim de atingir a economia tributária mediante a manipulação dos elementos de estraneidade⁹⁶.

Ante ao exposto, com o advento da globalização econômica, denota-se que os atos elisivos e evasivos atingiram uma nova escala ao passo que houve a potencialização de relações negociais que envolvem sujeitos, bens e diferentes jurisdições. Proporcionalmente, majorou-se a diversidade de procedimentos aptos a burlar, driblar e encobertar a materialização de fatos geradores que, por consequência, facilitou a manipulação das distintas legislações tributárias e reduziu demasiadamente a aptidão das Administrações Tributárias em identificarem e combaterem as referidas condutas.

Traçado o panorama geral acerca dos fenômenos da elisão, elusão e evasão fiscal, cumpre tratar de maneira mais aprofundada acerca ao recorte temático dos paraísos

⁹⁴ BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 20 de agosto de 2023.

⁹⁵ Em breves linhas, o elemento da estraneidade volta-se a possibilidade de o contribuinte firmar uma relação de conexão entre o fato gerador a ser tributado e às normas tributárias que sejam mais benéficas de dada jurisdição. SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 35-48. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

⁹⁶ BORGES, Antônio de Moura. Formas de Minimização do Encargo Tributário nas Operações Internacionais e Planejamento Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, nº 13, jan./fev.,2005, p.27.

fiscais, denominados em âmbito internacional como *tax havens*, cenário em que comumente são desenvolvidos os atos elisivos e evasivos.

3.2 *TAX HAVENS*: O SURGIMENTO DOS PARAÍÇOS FISCAIS E OS REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS

No mundo globalizado, diferentes são as demonstrações de que as práticas tributárias das entidades transnacionais se tornaram substancialmente agressivas. Sem sombra de dúvidas, as lacunas existentes no ordenamento jurídico tributário internacional corroboraram para que houvesse a alocação de lucros às jurisdições com a tributação reduzida ou nula, bem como aos países detentores de baixa atividade econômica, de modo que o recolhimento de imposto corporativo à nível global na localidade em que a carga tributária fora efetivamente originada deixa de acontecer. Assim, certos Estados-soberanos consolidaram-se como verdadeiros paraísos fiscais, possibilitando que uma gama de operações usualmente tributadas sofra desoneração, ou que grandezas financeiras, à exemplo das alíquotas ou bases de cálculo, sejam aplicadas de maneira demasiadamente mitigada, em observância aos dizeres de uma sistemática financeira fortalecida e de uma alta liberdade de câmbio.

Os “paraísos fiscais”, internacionalmente conhecidos como *tax havens*, tratados pelo ordenamento jurídico brasileiro como “*países ou dependências com tributação favorecida*” ou como países detentores de “*regimes fiscais privilegiados*”, voltam-se aos termos utilizados para caracterizar as Administrações Tributárias oferecedores de vantagens fiscais aos sujeitos não residentes que se localizem nelas. Destaca-se que, em que pese as condições fiscais vantajosas insurjam-se através de maneiras distintas, perpetuamente se revelarão dissonantes à cristalização das bases tributáveis pelas jurisdições de que os não residentes advêm.

Nesse diapasão, os ordenamentos fiscais responsáveis por isentar os fatos que normalmente seriam tributados, bem assim realizam a tributação à luz de grandes financeiras anormalmente reduzidas, com fins a angariar capitais estrangeiros, configuram-se como oásis, paraísos ou refúgios fiscais⁹⁷. O êxito dos regimes fiscais preferenciais atrela-se as vantagens proporcionadas aos clientes quando comparados aos mercados *onshore*, tornando possível que o grau de tributação seja extremamente mitigado, a ponto de alcançar uma tributação nula, bem assim ensejando a majoração do nível de rentabilidade das aplicações financeiras, o caráter de confiabilidade e segurança inerente ao sigilo dos sistemas bancários e, por fim, possibilitando

⁹⁷ GOUTHIERE, Bruno. *Les Impôts Dans Le Affaires Internationales*. Paris: Francis Lefebvre, 1991, p. 645 et seq.

que maior grau de flexibilidade possa ser incorporada às operações globais, ensejando a potencialização do processo de desregulamentação jurídica⁹⁸.

Helena Tôrres, criticando a utilização exacerbada do termo “paraísos fiscais”, defende a conceituação dos “países com tributação favorecida”, da maneira apresentada pela perspectiva doutrinária, caracteriza as jurisdições que, no tratamento em matéria fiscal dos rendimentos de sujeitos não residentes ou a residentes equiparados, existe uma tributação mitigada ou, ainda, zerada, sobre os rendimentos e que apresentam o sigilo bancário, inexistência de controle cambial e, por fim, detêm de flexibilidade ao modo de administrar e formular as sociedades locais⁹⁹.

Para Alberto Xavier, as vantagens fiscais oferecidas pelos regimes fiscais privilegiados expandem-se ao convergirem, de modo excepcional, aos sistemas jurídico-tributários envolvidos por convenções que delineiam acerca do combate à dupla tributação:

É o caso de Malta, de Chipre, das Antilhas Holandesas (tratado de dupla tributação com a Holanda) e da Ilha da Madeira (abrangeada pelos tratados de dupla tributação assinados por Portugal). Pode, assim, cumular-se o benefício da isenção (total ou parcial) de imposto de renda sobre o lucro das sociedades e sobre o lucro distribuído aos sócios, com o benefício da redução das alíquotas quanto aos rendimentos que lhes forem pagos por residentes em países signatários dos tratados em causa¹⁰⁰.

Ultrapassando-se as explicações teóricas inerentes à temática, os “paraísos fiscais” têm sido matéria de atenção junto às organizações internacionais, que apresentam como finalidade a mitigação dos seus efeitos negativos no tocante à erosão das receitas tributárias nos Estados desenvolvidos¹⁰¹. Deve-se enfatizar, contudo, que as práticas perpetuadas nos ordenamentos fiscais preferenciais vêm caracterizando-se como espécies de elisão ou evasão fiscal não mais materializadas pelos contribuintes, mas pelos Estados-soberanos em suas distintas relações, configurando-se as referidas práticas como legitimadoras de uma possível retaliação de outros países ante a máxima da autotutela de seus próprios interesses de matéria fiscal¹⁰².

De maneira geral, os regimes preferenciais ou privilegiados fiscais foram inaugurados em 1980, especialmente no que se refere a consolidação dos grandes centros financeiros e à formulação das sociedades *holding*. Isso porque, ainda em observância aos

⁹⁸ TORRES, Edgard Marcelo Rocha. A Harmonização Tributária dos Blocos Regionais e a Competição Tributária Desleal Provocada pelos Paraísos Fiscais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 44, 2010.

⁹⁹ TÔRRES, Helena. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.79.

¹⁰⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.277.

¹⁰¹ *Ibidem*, p.278.

¹⁰² *Ibidem*, *Loc.Cit.*

ensinamentos de Alberto Xavier, a ampla tendência de introdução aos ordenamentos fiscais preferenciais perfaz-se como “resposta dos países a uma crescente integração, acompanhada de uma ausência de coordenação”¹⁰³.

Salienta-se que a concorrência fiscal prejudicial, em abril de 1988, fora objeto do relatório realizado pelo Comitê para Assuntos Fiscais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), denominado *Harmfull Tax Competition – an Emerging Global Issue*, em que se determinou que os aspectos fundamentais referentes aos paraísos fiscais são: a existência de uma tributação irrisória ou inexistente perante os rendimentos; a ausência de troca de informações em matéria tributária que ocorra de maneira adequada; a falta de transparência atrelada aos Estados em seus âmbitos institucionais e a desnecessidade atinente ao desenvolvimento de atividade econômica efetivamente substancial àquele país¹⁰⁴.

No cenário brasileiro, de acordo com o artigo 24, da Lei nº 9.430/96¹⁰⁵, os “países com tributação favorecida” referem-se às jurisdições que não exercem a tributação sobre a renda ou a tributam mediante a aplicação de alíquotas máximas inferiores à vinte por cento, ou cujo próprio ordenamento jurídico não viabilize o acesso às informações atinentes a composição societária das pessoas jurídicas, à sua titularidade ou determinação do beneficiário dos rendimentos inerentes aos não residentes. O artigo 24-A, da lei supramencionada¹⁰⁶, trata dos “regimes fiscais privilegiados” como os ordenamentos fiscais que não tributem a renda ou, na hipótese de tributá-la, igualmente a realize de maneira a aplicar alíquota máxima inferior à vinte por cento; promovendo, ainda, o oferecimento de vantagens fiscais às pessoas físicas ou jurídicas não residentes, sem que seja mister o desenvolvimento de atividade econômica substancial no país ou dependência, ou vinculada ao não exercício de atividade econômica substancial no país ou dependência; não realizando a tributação da renda auferida fora dos seus limites territoriais, ou a tributarem com alíquota máxima de vinte por cento; e não tornarem possível o acesso às informações referentes à composição societária, à sua titularidade ou determinação do beneficiário dos rendimentos inerentes aos não residentes.

Sendo assim, traçando-se um paralelo entre as exposições conceituais apresentadas pela OCDE e pela legislação brasileira, infere-se que a inexistência de transparência e a ausência da troca de informações são aspectos fundamentais para que os oásis

¹⁰³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.278.

¹⁰⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Os Mecanismos de Resistência Fiscal e as Condições para a Dedução de Despesas em Operações com Paraísos Fiscais – Reflexões sobre o artigo 26, da Lei nº 12.249/2010. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 230, 2014, p.129.

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei nº 9.430**, publicada em 27 de dezembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 06 de setembro de 2023.

¹⁰⁶ *Ibidem*, *Loc.cit.*

fiscais sejam identificados¹⁰⁷. Em direção convergente, nos dizeres de Ramon Tomazela Santos pode-se verificar que a OCDE, nos últimos anos, referente aos paraísos fiscais, passou a atentar-se muito mais à cooperação entre os diferentes países em matéria de compartilhamento de informações, em detrimento de preocupar-se excessivamente com a possibilidade de harmonização dos graus de tributação¹⁰⁸.

Evidencia-se, então, que a conceituação atinente aos paraísos fiscais se constata como uma tarefa árdua, especialmente em virtude da quase impossibilidade de esgotamento das inúmeras condutas elisivas que os referidos regimes podem englobar. Assim, a sua definição não mais se volta estritamente às jurisdições que abrigam as condutas elisivas, insurgindo-se como conceito capaz de caracterizar os países à luz da troca de informações e diálogos que travam entre si, de modo a viabilizar a aplicação de métodos antielisivos e antievasivos¹⁰⁹.

Portanto, em linhas gerais, o ponto cerne insurge-se junto à identificação do fortalecimento das medidas antielisivas e antievasivas, ao passo que estas buscam eliminar, nas jurisdições de elevada pressão fiscal, os reflexos inerentes aos comportamentos mantidos nas jurisdições de reduzida pressão fiscal, não optando por meramente bloquearem os referidos comportamentos, vez que divergiria nas limitações de soberania dos diferentes Estados¹¹⁰.

3.3 OS PRESSUPOSTOS DAS AÇÕES INTERNACIONAIS EM SE TRATANDO DO COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Em conformidade ao quanto já exposto, vislumbra-se que a realização do planejamento tributário internacional não se perfaz, por si só, como conduta ilegítima. O instituto em comento, em verdade, cinge-se à noção de aperfeiçoamento da carga tributária, de modo que as relações e situações jurídicas a serem travadas reúnam esforços à luz da otimização fiscal¹¹¹. Assim, fixando-se um panorama geral, evidencia-se que os planejamentos tributários internacionais serão efetivamente lícitos quando os seus operadores se harmonizarem às disposições normativas com vistas ao combate à fraude e evasão fiscal¹¹².

¹⁰⁷ RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021, p. 33.

¹⁰⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. Os Mecanismos de Resistência Fiscal e as Condições para a Dedução de Despesas em Operações com Paraísos Fiscais – Reflexões sobre o artigo 26, da Lei nº 12.249/2010. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 230, 2014, p.130.

¹⁰⁹ RISTER, Carla Abrantkoski. *Op. Cit.*, p.34

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 33.

¹¹¹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.51.

¹¹² *Ibidem*, p.56.

Nos ensinamentos de Alberto Xavier, a ocorrência da elisão fiscal internacional relaciona-se a duas premissas: a existência de mais de um sistema jurídico-tributário, em que um deles ou, ainda, múltiplos deles, apresentam-se de modo mais favorável, ante a determinado fato gerador, se comparado com o outro; e a possibilidade de o contribuinte, em sua zona de escolha, optar pela aplicação do sistema jurídico-tributário que melhor amolda-se a determinada situação concreta, justamente em razão de dado fato gerador atrair a aplicabilidade daquele ordenamento jurídico¹¹³.

De modo diverso, Heleno Tôrres defende que a situação mais favorável ao contribuinte pode materializar-se não somente como reflexo da aplicação do sistema jurídico-tributário mais benéfico, advindo igualmente de um acordo internacional ou da utilização pelo próprio sujeito passivo da relação tributária, ante a existência de sistemas jurídico-tributários desfavoráveis, de previsões legislativas – à exemplo dos créditos e isenções – a fim de, tendo em vista os aspectos de residência determinados, desfrutarem dos referidos benefícios¹¹⁴.

Nessa senda, denota-se que o planejamento tributário internacional será caracterizado como ilegítimo quando a sua organização e ordenamento ensejar na diminuição do ônus fiscal, redução esta que não existiria caso o sistema jurídico-tributário impositivo incidisse sem a interferência do operador¹¹⁵.

Completando a elucidação supra, ainda segundo as lições de Heleno Tôrres, o planejamento tributário traduz-se como abusivo no momento que a interferência do contribuinte se materializar junto à utilização das leis fiscais voltadas ao combate à dupla tributação com o fito de mitigar a carga tributária, tratando-se de uma violação ao direito subjetivo público:

Desse modo, todas as vezes que o contribuinte, dotado desse direito subjetivo um regime mais vantajoso, buscar obter uma vantagem indevida, artificiosa, mediante o uso conjugado de critérios do Estado da fonte com critérios do país de residência, não se pode deixar de observar que, nesse caso, se configura o uso indevido de “direito subjetivo público” (aos benefícios para evitar a dupla tributação) e, desse modo, um autêntico “abuso de direito”, que pode ser perfeitamente controlado pelo fisco¹¹⁶.

Os Estados-soberanos diversos, no âmbito de atuação de seus próprios ordenamentos jurídicos, são capazes de preverem disposições normativas combatentes da dupla tributação – é o caso das hipóteses de redução das alíquotas e da base de cálculo, da possibilidade de aquisição de isenção tributária ou dos créditos atinentes aos impostos, dentre

¹¹³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.352.

¹¹⁴ TÔRRES, Heleno. *Op. Cit.*, p.58.

¹¹⁵ *Idem*. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.59.

¹¹⁶ *Ibidem*, p.62.

outras modalidades. Para tanto, as normas previstas com o objetivo de evitar a bitributação constituem-se como oportunidades fiscais dispostas aos contribuintes, de modo que estes, no prisma de sua escolha voluntária, operam o planejamento tributário internacional de maneira lícita ou ilícita.

Resta-se, então, verificada a fragilidade da matéria. Usualmente, a situação em concreto não possibilita a determinação da legitimidade das oportunidades fiscais efetivamente acatadas. Todavia, em profunda análise ao ordenamento jurídico interno de determinado Estado no que tange à aplicação de regimes jurídico-tributários favorecidos, viabiliza-se o êxito inerente à tarefa de identificação dos planejamentos tributários abusivos, o que consequentemente revela a presença da concorrência fiscal prejudicial¹¹⁷.

Por esta razão, é que fora elaborado o relatório voltado ao combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial, denominado internacionalmente de *Harmfull Tax Competition – an Emerging Global Issue*, conforme exposto no tópico anterior. A OCDE, junto ao seu Comitê para Assuntos Fiscais, segmentou a concorrência fiscal internacional em três modalidades de jurisdições sob o regime de tributação favorecida: os *low tax system*, evidenciados quando aplicadas alíquotas demasiadamente inferiores àquelas utilizadas em outros países, sem, contudo, configurar uma situação prejudicial; os *preferential tax system*, ocorrendo quando existe a aplicação de alíquotas desarrazoadamente reduzidas ou nulas; e os *tax havens*, usualmente conhecidos como “paraísos fiscais”, identificados em ordenamentos fiscais com a tributação efetivamente favorecida¹¹⁸.

Não restam dúvidas acerca da importância alcançada pelo compartilhamento de informações no que se refere ao combate à concorrência fiscal prejudicial. Denota-se, portanto, que a troca de informações em matéria tributária, travando-se uma espécie de diálogo entre as diferentes jurisdições, desponta-se como aspecto fundamental e carece de um constante aperfeiçoamento¹¹⁹.

O Modelo de Convenção da OCDE, formulado em 1963, fora a primeira documentação importante no tocante ao compartilhamento de informações internacionais, dispondo, em seu artigo 26, acerca dos critérios mínimos necessários à efetiva troca de informações – caracterizados de maneira resumida por Alberto Xavier como “obrigatória,

¹¹⁷ AFONSECA E SILVA, Roberta Carolina; KEMPFER, Marlene; GOMES, Flávia Helena. Desafios do Fisco Global: Limites Jurídicos Nacionais e Internacionais e o Planejamento Tributário Abusivo. In: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p.237.

¹¹⁸ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.62.

¹¹⁹ AFONSECA E SILVA, Roberta Carolina; KEMPFER, Marlene; GOMES, Flávia Helena. *Op.Cit*, p. 238.

supletiva, provocada, secreta e especial”¹²⁰. O instituto do compartilhamento de informações é obrigatório, em razão de postular como uma obrigação convencional entre os Estados; supletivo, pois demanda que o Estado requerente tenha, em momento prévio, buscado aplicar os meios previstos pelo seu ordenamento jurídico interno; provocado, vez que a troca de informações não ocorre de maneira espontânea, sendo mister a existência de um requerimento expresso; secreto, tendo em vista que as informações serão estritamente comunicadas às autoridades do Estado requerente, sendo estas responsáveis pelo lançamento, recolhimento ou julgamento dos impostos; e, por fim, especial, em virtude do requerimento expresso tratar de uma casuística individualizada, posto que não delinea acerca da multiplicidade de fatos que possam estar conectados, limitando-se a um caso específico¹²¹.

O Modelo de Convenção inicialmente formulado apresentava limites atinentes aos tributos, de modo que o compartilhamento de informações deveria observar: os impostos trazidos pela própria documentação; as limitações referentes às questões de competência, indicando-se a necessidade de que as informações a serem trocadas pudessem ser efetivamente obtidas à luz de seu ordenamento jurídico interno; e as limitações inerentes à matéria, respeitando-se os comerciais, industriais, profissionais ou contrários à ordem pública¹²².

O documento elaborado pela OCDE, em 1977, sofreu importante revisão, responsável por ensejar em alterações basilares. A troca de informações, a partir das modificações materializadas, passou a poder ser promovida com o fito de aplicação do ordenamento jurídico nacional, e não somente para que fosse aplicada a própria Convenção, bem como houve previsão acerca da troca espontânea e da troca automática de informações¹²³.

Outrossim, nos anos de 2000 e 2005, outras revisões foram igualmente realizadas, dilatando as noções no tocante ao compartilhamento de informações. Por isso, o referido instituto passou a poder ser utilizado em relação a qualquer modalidade tributária, não somente às espécies previstas na Convenção, bem assim para que as informações alcançassem os não residentes¹²⁴.

Apontados os critérios no que tange à troca de informações sob a perspectiva internacional, bem como restando-se demonstrada a importância do instituto mencionado referente ao combate aos planejamentos tributários abusivos, verifica-se que a OCDE passou a olvidar esforços para que os países desenvolvidos e os países tidos como emergentes passem a

¹²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.776.

¹²¹ *Ibidem*, *Loc.cit*

¹²² *Ibidem*, p.777

¹²³ *Ibidem*, *Loc.cit*.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 778.

adotar mecanismos de transparência e ratificarem as disposições normativas para o efetivo compartilhamento de informações em matéria tributária¹²⁵.

Ante ao exposto, cabe a exposição teórica acerca das disposições normativas integrantes do Fisco Global no tocante à necessidade da cooperação internacional em matéria de troca de informações fiscais, a ser desenvolvida subsequentemente.

4 A NECESSÁRIA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA DE TROCA DE INFORMAÇÕES DE INTERESSE FISCAL E A ADESÃO BRASILEIRA ANTE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS INTEGRANTES DO FISCO GLOBAL

A cooperação internacional detém de destacada relevância e adquire posição de profunda importância no cenário diplomático, especialmente em razão das limitações geográficas verificadas no que tange à incidência dos diferentes ordenamentos jurídicos. Não obstante toda a celeuma que permeia a concepção de soberania, já previamente analisada, a cooperação internacional potencializa-se ante à insuficiência do direito interno de diferentes Estados no tocante às suas limitações territoriais¹²⁶. Assim, o interesse comum apresentado pelos países no tocante a certos assuntos é movimentado por uma força cooperativa e integrativa, em virtude de a realidade globalizada demandar, igualmente, soluções integradas.

Como produto das novas relações travadas entre as nações e seus povos, restando-se estas fundamentadas na interdependência e em um contínuo diálogo, a cooperação jurídica internacional é marcada pelo aceite de determinado país em desenvolver a colaboração com outro, a fim de que dada problemática seja solucionada à luz de um interesse em comum. Logo, faz-se presente a noção de transnacionalidade como a sedimentação de um cenário contemporâneo altamente globalizado, ensejado ante ao desencadeamento do procedimento de mundialização.

¹²⁵ AFONSECA E SILVA, Roberta Carolina; KEMPFER, Marlene; GOMES, Flávia Helena. Desafios do Fisco Global: Limites Jurídicos Nacionais e Internacionais e o Planejamento Tributário Abusivo. *In*: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p.240.

¹²⁶ Nesse aspecto, vale destacar que, de acordo com a doutrina moderna, a soberania não apresenta divergência ante a noção de cooperação internacional. Deve-se entender que a relação entre ambos os institutos se cinge a possibilidade de realização dos atos de império de determinada jurisdição em outra, de modo que não se trata da arrecadação de tributos em localidade externa às limitações fronteiriças do Estado tributante. SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 67. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

Salienta-se, contudo, que em se tratando de globalização tributária, são apontadas uma série de modificações trazidas pelo Direito Tributário globalizado. Para tanto, solucionar as problemáticas postas e reparar as divergências verificadas no fluxo internacional de bens, capital e pessoas prescindem do desenvolvimento de uma cooperação internacional fortalecida que, ratifica-se, advém de um conjunto de esforços internacionais convergentes.

Com isso, a fiscalização realizada pela Administração Tributária detém do instituto da cooperação internacional como eficiente ferramenta, ao passo que àquela primeira harmoniza-se à esta última em situações em que a jurisdição não apresenta instrumentos para, de maneira isolada, determinar a origem da obrigação tributária.

Nesse ínterim, com o fito de que a cooperação administrativa se configure como exitosa, os acordos internacionais de natureza bilateral ou multilateral referente à matéria figuram como fundamentais, justamente em razão de ampliar eficientemente a atuação tributária do Estado à medida que o reconhecimento dos diferentes fatos geradores se torna viabilizado. Dito isso, verifica-se que a perspectiva central se volta à cooperação, ao passo que as diferentes jurisdições, em seus distintos prismas de atuação, alcançarão uma atuação fiscal otimizada à luz da reciprocidade.

Haja vista a sua essencialidade, a cooperação administrativa em matéria tributária foi englobada pela discussão travada por importantes entidades internacionais, à exemplo da OCDE e a Organização das Nações Unidas (ONU), que reuniram forças às vistas de consolidar um cenário adequado para atender questões atinentes à transparência fiscal¹²⁷.

Conforme fora exposto, a OCDE inaugurou o Comitê de Assuntos Fiscais, no ano de 1963, com o fito de que investigar, de modo mais aprofundado, os reflexos inerentes às tributações nas relações econômicas globais. Em que pese o objetivo cerne da estruturação do referido Comitê tenha sido a buscar pela solução das problemáticas atinentes à ocorrência da dupla tributação, acrescentou-se, ao modelo de tratado elaborado, cláusula voltada à temática da assistência administrativa, de modo a fixar instrumentos e modalidades de realização das trocas de informações entre as jurisdições¹²⁸. Nessa senda, por meio da estruturação do referido modelo, a OCDE reuniu esforços para promover a cooperação entre as diferentes Administrações Tributárias, incentivando a utilização do mecanismo de troca de informações como importante elemento para mitigar a elisão e evasão fiscal internacional.

¹²⁷ CHEN, John-ren; SMEKAL, Christian. **International Tax Competition: A Case for International Cooperation in Globalization**. World Transition Economy Research, Springer Verlag, 2004, p.73.

¹²⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. In COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILLA, Paulo Celso B. **Direito Tributário Atual n° 18**. São Paulo: Dialética, 2004, p.54.

Em sentido convergente, no ano de 1967, fora determinada pela ONU a criação de um conjunto de peritos com o trabalho voltado às Convenções Fiscais entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento (*group of experts*), tendo como resultado, no ano de 1980, o modelo de Convenção das Nações Unidas Relativa às Duplas Tributações¹²⁹.

Denota-se, portanto, que a identificação dos modelos supramencionados e as diretrizes fixadas pelas entidades internacionais apontadas ensejaram na transformação dos vínculos travados entre os países, moldando as relações globais existentes à luz dos acordos bilaterais responsáveis sobre a matéria. De modo geral, os Estados adotam o modelo inaugurado pela OCDE no que diz respeito à adoção dos procedimentos de cooperação, à exemplo do Brasil¹³⁰.

Ressalta-se, todavia, que os esforços reunidos pelas entidades internacionais não se atentaram somente aos modelos de tratados que apresentam natureza bilateral, havendo atenção igualmente voltada a uma discussão mais dilatada referente à cooperação internacional. Por esta razão, ensejou-se na celebração de uma convenção multilateral com o fito de determinar os instrumentos eficientes para que as Administrações Tributárias pudessem promover a arrecadação e fiscalização fiscal, bem como promover o combate efetivo da elisão e evasão fiscal internacional: a Convenção para Auxílio Administrativo Mútuo em Matéria Fiscal, conhecida como Convenção de Estrasburgo, vigente a partir de 1995.

Nesse diapasão, a utilização do instituto da cooperação internacional administrativa detém da finalidade de consolidar um relicário de informações capaz de mitigar os efeitos negativos inerentes às condutas dos contribuintes globais, especialmente em se tratando da elisão e evasão fiscal internacional, bem assim ao planejamento tributário.

Nos dizeres de Heleno Tôrres, o mecanismo adquire grande relevância, veja-se:

A cooperação administrativa internacional envolve diversos procedimentos como a “assistência administrativa”, a “troca de informações”, o “procedimento amigável”, dentre outros, voltados para a solução dos intrincados assuntos de relacionamento de soberanias, visando a resolver problemas em comum para melhorar a eficiência das atividades de controle, como forma de resolução dos graves problemas de evasão e de elusão internacional. E isso hoje é tão sentido que atitudes de rejeição à cooperação ou de ineficiência nos procedimentos de

¹²⁹ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 69. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹³⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado**. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p.157-159.

colaboração são tomadas pelas administrações tributárias como indício de qualificação de “país com tributação favorecida” ao que assim procede¹³¹.

Vislumbra-se que o fundamento normativo da cooperação internacional é constituído pela celebração de tratados ou convenções internacionais, seja de natureza bilateral ou multilateral, por meio da interferência de entidades internacionais, como a OCDE e a ONU¹³². Em que pese não tenham alcançado elevado êxito no que concerne às negociações multilaterais aceitas por muitos Estados, os organismos internacionais detêm a tarefa de realização dos modelos que apresentam caráter bilateral, adotados por número expressivo de jurisdições¹³³.

Ante ao exposto, pode-se identificar três ferramentas de cooperação administrativa internacional em matéria de Direito Tributário: a assistência administrativa (*assistance in recovery*), a notificação de documentos (*service of documents*) e a troca de informações (*exchange of information*).

No desenvolvimento da presente produção científica, somente o mecanismo da troca de informações tributárias será profundamente analisado, tendo em vista que a referida ferramenta, em observância ao cenário contemporâneo amplamente globalizado, constitui-se como instrumento detentor de maior relevância ante à cooperação em perspectiva fiscal. Portanto, tendo em vista a tendência adotada pelos Estados no tocante à adesão às normas voltadas à uma troca de informações em matéria tributária efetiva, bem como o surgimento de repercussões atinentes à transparência que, certamente, insurgem-se em se tratando de do compartilhamento de dados dos contribuintes, cabe a explanação pontual acerca das medidas aderidas pelo Brasil e integrantes do Fisco Global.

4.1 A TROCA DE INFORMAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E OS SEUS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

No âmbito de um contexto globalizado, o compartilhamento de informações entre os Estados figura como a ferramenta mais importante inerente aos mecanismos de

¹³¹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.667.

¹³² SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 72. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹³³ *Ibidem*, *Loc.cit.*

assistência administrativa internacional. A troca de informações vincula-se à fundamental tarefa das Administrações Tributárias de arrecadação e fiscalização fiscal, em razão de possibilitar que as jurisdições, a partir do momento em que é travado o diálogo contínuo, restem-se aptas a compreenderem a dinâmica das relações negociais globais e, conseqüentemente, possam identificar os atos dos contribuintes globalizados capazes de prejudicarem a incidência do ordenamento jurídico-tributário.

Ante à globalização enfrentadas pela comunidade internacional, os Estados não mais apresentam ferramentas aptas para, isoladamente, desenvolverem exitosamente as suas respectivas atribuições tributárias. Assim, a não eficácia dos limitados instrumentos adotados pelo direito interno dos respectivos países no tocante à aferição da realização da obrigação tributária pelo contribuinte é latente, revelando-se que os instrumentos tradicionais não se compatibilizam à luz da nova ordem econômica mundial.

Por esta razão, o recebimento de informações no que diz respeito às operações globais é imprescindível ao êxito da estruturação dos mecanismos mencionados, possibilitando que a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária seja proveitosa. Isso porque, em uma relação transnacional, verifica-se que a materialização do fato gerador se deu em determinado Estado e fora finalizado em outro, de modo que o compartilhamento de determinada informação viabilizaria a identificação da realidade do ato ou negócio jurídico praticado.

O instituto da troca de informações em matéria de Direito Tributário Internacional, integrante das medidas de assistência administrativa, perfaz-se como a ferramenta utilizada por determinada jurisdição à satisfação dos pedidos elaborados por outra jurisdição com o objetivo de obter informação que, em razão de localizar-se externamente às suas fronteiras, não seria obtida através de suas ferramentas de direito interno, em virtude da força imperativa emanada pelos Estados situarem-se no prisma do referido território¹³⁴.

Para Heleno Tôrres, o compartilhamento de informações constitui-se como mecanismo utilizado pelo Estado com o fito de potencializar a coordenação e controle das condutas praticadas pelos sujeitos passivos da obrigação tributária atinente à produção de rendas transnacionais¹³⁵.

Nesse sentido, verifica-se que a finalidade cerne da troca de informações em matéria tributária é garantir o desenvolvimento de um controle eficiente no que tange à realização adequada das obrigações tributárias originadas através da materialização dos fatos

¹³⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.661.

¹³⁵ TÔRRES, Heleno. **Pluriritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª Ed. Ver. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.670.

geradores em operações econômicas transnacionais, em observância à legítima incidência das normas tributárias. Por isso, a fim de que não sejam violados os fundamentais princípios da capacidade contributiva, da igualdade, do interesse público e da legalidade, as Administrações Tributárias devem zelar para que os seus respectivos sistemas jurídico-tributários sejam aplicados à totalidade das situações tributáveis, bem assim de maneira independente ao desdobramento do fato gerador¹³⁶.

Diante do crescente número dos tratados que versam acerca do compartilhamento de informações, a reunião de esforços não deve somente voltar-se à celebração dos acordos internacionais, sendo mister que a troca de informações seja efetivamente estimulada¹³⁷. Desse modo, o mero aceite no tocante a partilha de informações tributárias não é suficiente, a integração entre jurisdições deve desenvolver-se de maneira contínua, integrada e recíproca, em razão de apenas assim o referido mecanismo figurar-se como bem-sucedido¹³⁸.

O compartilhamento de dados, no decorrer das últimas décadas, desenvolveu-se de tamanha forma que, acompanhando o seu nível de desenvolvimento, aponta-se a profunda ampliação de seus fundamentos normativos que legitimam a troca de informações. Vale destacar que, em regra, o referido dever encontrar-se previsto na convenção em matéria de dupla tributação, ainda que a natureza jurídica do mecanismo de cooperação administrativa internacional ora em análise seja diversa das disposições que versam sobre a dupla tributação.

Identifica-se a OCDE como organismo internacional de destaque referente à temática, contribuindo de tal modo que, por meio da atuação de seu Comitê de Assuntos Fiscais, no ano de 1963, elaborou o artigo 26, do Modelo de Convenções em Matéria Tributária sobre Capital e Renda (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*), para atender a finalidade de potencialização da cooperação administrativa internacional por intermédio do intercâmbio de informações.

O mencionado dispositivo figura como base normativa para a pactuação de tratados com natureza bilateral que apresentam cláusula específica sobre o compartilhamento de dados, fundindo-se à incidência do próprio tratado e da legislação tributária do país

¹³⁶ PITA, Claudino. Intercambio de Informaciones entre Administraciones Tributarias. In PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno (Coord.). **Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional**. Buenos Aires: Ábaco, 2005, p.745.

¹³⁷ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 93. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹³⁸ *Ibidem*, *Loc.cit.*

signatário. Em que pese o referido artigo não faça referência às modalidades de troca de informações¹³⁹, a tese que prevaleceu confirma que a troca de informações por requisição, a troca de informações automática e a troca de informações espontânea encontram-se legitimadas à luz do artigo 26, §1º.

Nesse diapasão, o intercâmbio de informações por requisição ou a pedido consolida-se como a modalidade em que a jurisdição requerente solicita à jurisdição requerida às informações necessárias sobre pessoas ou operações específicas¹⁴⁰, revelando-se a latente necessidade estatal no que tange à obtenção de determinado dado, documento ou informação às vistas da orientação da fiscalização tributária ou promoção do lançamento do crédito tributário. Para tanto, a requisição possibilita o desenvolvimento de um controle tributário apto a gerenciar os fatos geradores materializados externamente às fronteiras.

Em linhas gerais, o Estado requerente, ante a provocação do Estado requerido, o faz mediante a possibilidade de aplicação do tratado sobre dupla tributação ou sobre a incidência de seu próprio ordenamento jurídico-tributário. Todavia, o procedimento de solicitação das informações não acontece de maneira discricionária, devendo o Estado requerente fundamentar a sua provocação à determinação do obrigado tributário a ela atrelado, expondo as movimentações antecedentes do fato, o quanto já apurado e identificando, quando possível, as fontes de informação e como serão elas posicionadas em momento posterior à troca de informação¹⁴¹.

A modalidade de troca de informações automática perfaz-se como o mero compartilhamento contínuo de informações inerentes à gama específica de contribuintes ou acerca de determinada modalidade tributária, não sendo necessário estar-se diante de uma situação concreta ou da provocação pelo país requerente, havendo somente o repasse regular de informações pelo Estado requerido. Contudo, os Estados envolvidos no intercâmbio automático devem apresentar entre si a pactuação de um acordo atinente à matéria, de modo que sejam salvaguardados os interesses dos contribuintes e a segurança jurídica, bem assim publicizando a conduta.

¹³⁹ A título de complementação, a temática das modalidades de troca de informações fora amplamente discutida no âmbito jurídico. Inicialmente, a questão foi delineada nos Comentários ao Modelo da OCDE de 1963, tratando-se somente do compartilhamento por meio da requisição. Somente a partir do ano de 1977, o Comitê de Assuntos Fiscais atentou-se às modalidades de troca de informações automática e espontânea.

¹⁴⁰ ROSEMBUJ, Tulio. **Intercambio Internacional de Información Tributaria**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2004, p.18.

¹⁴¹ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 100. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

Justamente em razão da profunda amplitude alcançada pela troca de informações automática, faz-se mister delimitar a sua realização ante ao dado a ser transmitido, isto é, em não havendo como requisito a necessidade de um caso concreto, tampouco da formulação de uma solicitação específica, as informações a serem repassadas limitam-se as possíveis de serem adquiridas pela Administração Tributária no desenvolvimento de sua fiscalização. Inequivocamente, o conteúdo a ser obtido pela jurisdição requerente deve ater-se às informações possíveis de serem reunidas ante à exigência fiscal do Estado requerido, não sendo razoável a transmissão, pelo solicitado ao solicitante, de dados em que os próprios contribuintes não se encontram obrigados pela legislação tributária a repassarem.

Não restam dúvidas quanto ao caráter eficiente da troca de informações automática, ao passo que viabiliza a ocorrência de uma cooperação administrativa internacional célere perante os obrigados tributários e suas rendas. Entretanto, é de se notar que o compartilhamento se desenvolve de maneira limitada, atendo-se aos dados já normalmente alcançados pela fiscalização tributária¹⁴². Ademais, em razão da multiplicidade de informações repassadas, o gerenciamento no tocante às informações mais relevantes é dificultado.

A última modalidade é a troca de informações espontânea, processada de maneira que o Estado Contratante, no desenvolvimento de suas próprias investigações ou procedimento realizado com finalidade distinta, obtém determinada informação relevante a outro Estado¹⁴³.

O caráter espontâneo relaciona-se a uma espécie de presunção, em que o Estado requerente assume que àquela informação a ser transmitida detém de certo valor fiscal ao Estado requerido. Por isso, para que a troca de informações seja efetivamente espontânea, é necessário o aspecto da casualidade, de modo que a obtenção de determinada informação se deu à luz de mera aleatoriedade¹⁴⁴.

Saliente-se que, o desenvolvimento da cooperação internacional não deve vincular-se à burocratização, em razão da elevada possibilidade de a burocracia comprometer a promoção de um auxílio efetivo. Por isso, atuando de maneira integrada, os Estados devem

¹⁴² CALDERÓN CARRERO, José Manuel. **Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional**. Madrid: CEF, 2000, p.315.

¹⁴³ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 100. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹⁴⁴ *Ibidem*, *Loc.cit.*

buscar modernizar os mecanismos que se encontram à sua disposição, não limitando-se ao mero estabelecimento da cooperação à nível internacional.

Nesse contexto, verifica-se o surgimento do auxílio jurídico direto, divergindo-se da perspectiva clássica, em que os instrumentos utilizados seriam a carta rogatória e a homologação de sentença¹⁴⁵. O auxílio direto constata-se como reflexo da reunião de esforços da Administração Pública no sentido de promover a desburocratização da noção de cooperação administrativa, em virtude de revelar a troca de informação da maneira simplificada, sem que haja o envolvimento do quadro diplomático ou do Poder Judiciário, seja para o requerimento, como para o fornecimento do auxílio¹⁴⁶.

Em suma, as três modalidades de troca de informações em matéria tributária delineadas configuram-se como ferramentas fundamentais ao combate e mitigação à elisão e evasão fiscal internacional, possibilitando que a cooperação administrativa transnacional seja mais eficiente ante às demandas inerentes a uma comunidade internacional globalizada.

A dificuldade encarada ante à utilização dos distintos mecanismos gira em torno da questão de confidencialidade mediante a sua obtenção, perpassando por repercussões atinentes ao sigilo bancário dos contribuintes globalizados e aos padrões de transparência a serem adotados.

Nesse contexto que, no ano de 2014, o Fórum Global sobre Transferência e Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE, conhecido como Fórum da Transparência, elaborou relatório referente ao Brasil perante o novo cenário de adesão às disposições normativas voltadas à troca de informações fiscais, tratando dos reflexos do compartilhamento de informações em âmbito internacional à luz da transparência. Concluiu-se, portanto, que o Brasil ainda não havia se adequado, da maneira pretendida, aos princípios norteadores da transparência fixados nas discussões realizadas.

Portanto, cabe o desenvolvimento da análise acerca das medidas integrantes à noção de Fisco Global que apresentam adesão pelo Brasil, elucidando a realidade brasileira no que diz respeito à cooperação administrativa internacional e a troca de informações em matéria fiscal.

¹⁴⁵ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 64. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 65.

4.2 A ADESÃO DO BRASIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS INTEGRANTES DO FISCO GLOBAL E A TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Para alcançar a realização da troca de informações de interesse tributário eficiente, bem assim responsabilizar-se no que tange à tendência transnacional referente à confidencialidade e transparência, houve a adesão do Brasil ao Programa *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e à Convenção *Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI).

Ressalta-se que, em matéria de troca de informações tributárias, o Brasil é cooperante do Programa de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), formalizado pela OCDE, que será, contudo, analisado no tópico subsequente.

4.2.1 O PROGRAMA *FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT* (FATCA)

O acordo firmado entre o Brasil e os Estados Unidos, assinado em 24 de setembro de 2014, deu início ao processo de formalização do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). O Decreto Legislativo nº 146, na data de 25 de junho de 2015, aprovou o conteúdo anteriormente assinado que, no entanto, fora promulgado pelo Decreto nº 8.506¹⁴⁷, em 24 de agosto de 2015. A troca de informações referente às espécies tributárias fora o objeto da referida celebração, de modo que a realização do intercâmbio das informações volta-se às de caráter bancário e financeiro, tratadas pelo artigo 2º, do Acordo¹⁴⁸.

No preâmbulo do FATCA, faz-se menção a outro acordo pactuado entre os Estados supra, que seria um TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), firmado em março de 2007. Em seu conteúdo já havia a previsão de que, por meio da troca de informações automática, o Brasil forneceria informações de natureza financeira aos Estados Unidos. Para tanto, tem-se que toda a informação transmitida deve observar a confidencialidade e outros termos dispostos no TIEA, englobando, ainda, a forma de utilização da informação que fora fornecida, de acordo com o artigo 3º, item 7º, do FATCA¹⁴⁹.

¹⁴⁷ BRASIL. **Decreto nº 8.506**, de 24 de agosto de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹⁴⁸ *Ibidem, Loc.cit.*

¹⁴⁹ *Ibidem, Loc.cit.*

No artigo 6º, item 3º, do Acordo, existe a previsão referente ao compromisso firmado pelos países signatários, no sentido de adaptar os dizeres do FATCA, por meio do compromisso em conjunto com Jurisdições Parceiras e com a OCDE, com a finalidade de identificar modelo comum para o compartilhamento automático de informações, atentando-se à articulação dos parâmetros para o fornecimento de informações e as respectivas diligências cabíveis à instituição financeira¹⁵⁰.

No intercâmbio de informações, primordialmente, deve-se utilizar o ordenamento jurídico interno com o fito de reunir as informações em cada Administração Tributária, ao passo que, no momento de efetiva troca de informações, o Acordo Intergovernamental (IGA), internacionalmente denominado de *Inter-Governmental Agreement*, é manejado¹⁵¹. No âmbito brasileiro, a Secretaria da Receita Federal do Brasil responsabiliza-se pela captação das informações e posterior encaminhamento aos Estados Unidos. Consequentemente, a Receita Federal é competente ao recebimento dos dados igualmente compartilhados pelo Estado americano¹⁵².

O IGA determina que as informações reunidas acerca dos saldos constantes em contas do ano anterior, rendimentos anuais brutos pagos ou creditados, bem assim as receitas de juros, dividendos e demais receitas creditadas às contas devem ser reportadas¹⁵³. As referidas previsões cingem-se à materialização do fato gerador no cenário brasileiro, restando-se sujeitas à captação pela própria Administração Tributária do Brasil, já havendo previsão para que sejam obrigatoriamente fornecidas pelas instituições financeiras.

Assevera-se que a Lei Complementar nº 105/2001¹⁵⁴, em seu artigo 5º, dispõe que a Receita Federal do Brasil obtém informações mensais atreladas às movimentações financeiras, havendo sido inaugurada uma nova sistemática para o fornecimento de informações inerentes às operações dessa modalidade, para que fosse viabilizado o cumprimento do FATCA.

Sendo assim, a Lei Complementar supra fora questionada ante ao Supremo Tribunal Federal (STF), em virtude da possibilidade de violação ao sigilo bancário, constitucionalmente salvaguardado, tendo em vista que à Receita Federal seria disponibilizado

¹⁵⁰ BRASIL. **Decreto nº 8.506**, de 24 de agosto de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

¹⁵¹ RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021, p. 86.

¹⁵² *Ibidem*, *Loc.cit.*

¹⁵³ *Ibidem*, p. 87.

¹⁵⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 105/2001**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em 20 de setembro de 2023.

o acesso aos dados bancários dos contribuintes sem a existência de uma ordem judicial para as casuísticas de fraude fiscal¹⁵⁵.

Todavia, a validade da Lei Complementar nº 105/2001 confirmou-se¹⁵⁶. Por isso, aponta-se a um cenário em que os contribuintes em falta e os sujeitos passivos que se esquivaram da declaração de quantias, de modo a utilizarem-se dos regimes fiscais preferenciais, não mais possuirão um grau protetivo elevado no que tange ao sigilo bancário.

4.2.2 A CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL E A CONVENÇÃO *AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL INFORMATION IN TAX MATTERS* (AEOI)

O Brasil configura-se, igualmente, como signatário da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, derivada do Protocolo de 1º de junho de 2010, assinada em 03 de novembro de 2011 e, posteriormente, aprovada por meio do Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016. Contudo, a Convenção somente fora promulgada em 29 de agosto de 2016, a partir do Decreto nº 8.842¹⁵⁷.

No artigo 1º, item 2º, da referida Convenção, existe a previsão no que diz respeito aos mecanismos de cooperação administrativa internacional adotados pelo referido dispositivo normativo: “a) a troca de informações, incluindo as fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; e c) a notificação de documentos”¹⁵⁸. Ademais, no tocante às pessoas visadas, tem-se o quanto disposto no artigo 1º, item 3º, determinando que a cooperação administrativa seja realizada “que a pessoa em causa seja residente ou nacional de uma Parte, ou de qualquer outro Estado”¹⁵⁹.

No preâmbulo da Convenção, indicam-se os seus critérios de aplicação. Denota-se que, em razão da profunda transformação vivenciada pelas operações comerciais, bem como pela notada transnacionalização referente aos signos de riqueza – ensejando na potencialização

¹⁵⁵ RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021, p. 87.

¹⁵⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DO BRASIL. **STF Garante ao Fisco Acesso aos Dados Bancários dos Contribuintes Sem a Necessidade de Autorização Judicial**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>. Acesso em 20 de setembro de 2023.

¹⁵⁷ BRASIL. **Decreto nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8842.htm. Acesso em 20 de setembro de 2023.

¹⁵⁸ *Ibidem*, *Loc.cit*.

¹⁵⁹ *Ibidem*, *Loc.cit*

das movimentações internacionais de bens, capitais, pessoas e serviços – a ocorrência da elisão e da evasão fiscal internacional fora igualmente majorada¹⁶⁰. Não restam dúvidas, portanto, acerca da necessidade de contínua adaptação e desenvolvimento à maneira em que a cooperação das Administrações Tributárias é realizada, de modo que, para além do cumprimento das atribuições fiscalizatórias, sejam igualmente observados os direitos e interesses dos contribuintes globalizados¹⁶¹. Por isso, ao passo que os Estados se relacionam à luz da troca de informações, tem-se que o sigilo inerente a elas deve ser protegido e, de similar maneira, deve ocorrer com a privacidade e o fluxo de dados pessoais.

Sendo assim, o artigo 22, da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal¹⁶², delinea acerca da questão do sigilo, de modo a tratar sobre a referida matéria de maneira exclusiva. Para tanto, observa-se que o sigilo deve ser respeitado em termos similares ao disposto no direito interno da jurisdição requerida, isto é, que fornecerá as informações. As informações que forem obtidas serão encaminhadas, estritamente, às autoridades com atribuições às questões de arrecadação, cobrança ou lançamento dos tributos do Estado, bem como às autoridades competentes pelos procedimentos de execução ou persecução, ou das decisões dos recursos inerentes aos referidos tributos, ou da supervisão das atividades precedentes¹⁶³.

Em última consideração, a Convenção *Automatic Exchange Of Financial Information In Tax Matters* (AEOI), similarmente à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, fora celebrada em razão do Fórum Global sobre Transferência e Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE, no ano de 2014. O objetivo cerne da AEOI é o incentivo à troca de informações no tocante às contas bancárias, possuindo enfoque direcionado ao combate às transferências fiscais realizadas aos regimes fiscais preferenciais, usualmente conhecidos como “paraísos fiscais”.

Em que pese a Convenção *Automatic Exchange Of Financial Information In Tax Matters* tenha sido firmada pelo Brasil, salienta-se que ela ainda permanece em tramitação junto à Casa Civil, restringindo-se as suas explanações teóricas ao quanto supramencionado.

¹⁶⁰ AFONSECA E SILVA, Roberta Carolina; KEMPFER, Marlene; GOMES, Flávia Helena. Desafios do Fisco Global: Limites Jurídicos Nacionais e Internacionais e o Planejamento Tributário Abusivo. In: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p.242.

¹⁶¹ *Ibidem*, *Loc.cit.*

¹⁶² BRASIL. **Decreto nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8842.htm. Acesso em 20 de setembro de 2023.

¹⁶³ AFONSECA E SILVA, Roberta Carolina; KEMPFER, Marlene; GOMES, Flávia Helena. *Op.Cit.*, p.243.

Ante a exposição realizada, evidencia-se a adesão aos sofisticados mecanismos inerente à sistemática do Fisco Global pelo Brasil, especialmente no que se referem às disposições normativas voltadas à troca de informações tributárias, revelando o processo de incorporação brasileiro às medidas atinentes à cooperação administrativa internacional.

Para além da questão do compartilhamento de informações fiscais, os Acordos e Convenções Internacionais celebradas tratam de determinações referentes à proteção dos direitos dos contribuintes e ao sigilo fiscal, bem como possuem previsões acerca da observância ao direito interno do Estado que fornecerá as informações. Por isso, aponta-se a necessidade de análise às delimitações existentes nessas disposições normativas à luz do ordenamento jurídico brasileiro, que ainda será realizada.

4.3 O PLANO DE AÇÕES DE *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING* (BEPS)

A globalização tributária e a tendência à digitalização da economia ensejaram na reformulação do modo de produção das empresas transnacionais, inaugurando a ideia de manipulação dos requisitos necessários à elaboração de esquemas atinentes à potencialização de lucros. Com a chegada da instabilidade financeira ante à crise econômica de 2008, as referidas estratégias sofreram repressão e enfrentaram questionamentos referentes aos planejamentos tributários internacionais realizados pelas empresas multinacionais, em virtude do instituto, para que sejam mitigados os encargos tributários, aproveitar-se das lacunas legislativas inerentes aos ordenamentos jurídicos internos. Conseqüentemente, os pilares principiológicos passaram a ser igualmente questionados, restando-se latente o caráter ambíguo no que tange à capacidade contributiva e à moralidade. Assim, consolidou-se a pressão fiscal, em que as Administrações Tributárias maximizaram os impostos sobre o consumo e sobre a renda das pessoas físicas, de modo a equilibrar o vazio ocasionado das empresas transnacionais, que se esquivavam das obrigações tributárias.

Por esta razão, atentos à reformulação dos padrões internacionais, os Estados integrantes do G-20 e da União Europeia reuniram-se com o fito de pleitearem, junto à OCDE, a elaboração de uma pesquisa acerca da prática de erosão das bases tributárias e a transferência de lucros às jurisdições detentoras de reduzida tributação, nula tributação ou sem o desenvolvimento de atividade econômica substancial¹⁶⁴.

¹⁶⁴ OCDE. **Plano de Ações para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt. Acesso em 01 de outubro de 2023.

Nesse contexto, houve a criação do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que adota como objeto o combate às elaborações dos planejamentos tributários fundamentados nas lacunas legislativas do sistema jurídico-tributário interno, bem assim a formalização de mecanismos para conter o evento da dupla não-tributação¹⁶⁵. Em fevereiro de 2013, o Projeto formalizou-se à luz da coibição das práticas de planejamentos fiscais, formulando-se o primeiro relatório aos líderes integrantes do G-20, o *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, indicando a tarefa de formulação de um plano de ação com relevância global. O relatório subsequente, denominado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, inaugurou o plano de ação capaz de reunir os objetivos centrais do BEPS, consolidando as suas quinze distintas medidas¹⁶⁶.

Deve-se fazer uma ressalva referente à temática. No tocante ao Projeto BEPS, buscou-se integrar Estados membros do G-20 que, contudo, não pertencem à OCDE – como ocorre com a contemplação do Brasil – bem como aos Estados tidos como em desenvolvimento, vez que para estes últimos a problemática combatida pelo BEPS é de grande importância, pois dependem isoladamente das receitas dos impostos que incidem sobre as empresas transnacionais¹⁶⁷.

Nesse sentido, o Plano BEPS reflete a preocupação de todos os envolvidos à determinação do recolhimento tributário das empresas multinacionais de maneira consolidada, estabelecendo um aparato de disposições internacionais tributárias fundamentadas na noção de consenso, de modo que o resultado alcançado seja a contenção da erosão das bases tributárias e a implementação de procedimentos protetores dos direitos e segurança dos contribuintes globalizados¹⁶⁸. Para tanto, a finalidade cerne do Plano de Ação BEPS é a coibição da erosão das bases tributáveis, de modo que a prática da evasão fiscal seja combatida e, por consequência, não haja a ocorrência da não tributação, devendo-se atentar-se para que a contenção da evasão não resulte em dupla tributação.

Tem-se que, o desenvolvimento das padronizações internacionais inerentes às novas modelagens negociais, a formulação de novas sistemáticas de organização empresas

¹⁶⁵ CABRAL, Flávio Garcia. **Dupla Tributação Internacional e Dupla Não-Tributação**. Jus Navigandi. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/13951/dupla-tributacao-internacional-e-dupla-nao-tributacao>. Acesso em 01 de outubro de 2023.

¹⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.284-285.

¹⁶⁷ *Ibidem*, *Loc.cit.*

¹⁶⁸ SAPUCAIA, Priscila Machado; MOURA, Raíssa Lima; BORGES, Thiago Carvalho. *Base Erosion and Profit Shifting: O Brasil e as 15 Medidas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico para Evitar a Evasão Fiscal*. In: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p.220-221.

transnacionais e a ampliação da economia digital são objetivos do Programa BEPS¹⁶⁹, evidenciando-se a divergência das sistemáticas jurídico-tributárias perante a evolução da economia global e a sua incapacidade de manejo para solucionar problemáticas de cunho tributário internacional inerentes à contemporaneidade¹⁷⁰.

Em linhas gerais, o quanto proposto pelo Plano BEPS aponta no sentido da supressão das lacunas legislativas existentes nos diferentes ordenamentos jurídicos internos; a exclusão das situações às vistas de mitigação tributária e da dupla não-tributação, ensejadas pelas divergências elencadas entre os sistemas jurídico-tributários das jurisdições; a promoção de modificações capazes de bloquear a utilização de acordos abusivos voltados à matéria de dupla tributação; a potencialização da transparência e da disponibilização das informações dos contribuintes aos países – restando-se todas as referidas medidas direcionadas ao combate da articulação dos planejamentos tributários internacionais agressivos¹⁷¹.

Diante do exposto, o Programa BEPS corroborou à demonstração de que a elisão e evasão fiscal internacional, bem assim o planejamento tributário agressivo, não se associam necessariamente à noção de regimes fiscais preferenciais, os chamados “paraísos fiscais”¹⁷². Os referidos fenômenos, em verdade, relacionam-se à existência de lacunas legislativas entre os distintos ordenamentos jurídico-tributários¹⁷³. Ainda, a noção de planejamento tributário agressivo modificou-se, sendo ampliada e considerada como uma conceituação ampla, englobando não somente a própria prática do planejamento, mas também a realidade inerente à elisão fiscal, atingindo a posição de chamar a atenção das diferentes jurisdições no que diz respeito à revisão coordenada das disposições tributárias internas e internacionais¹⁷⁴.

Sendo assim, o Plano BEPS constata-se como mecanismo fundamental ao combate ao planejamento tributário, incluindo-se a elisão fiscal, e a questão da dupla não-tributação, ensejando em uma espécie de ampliação do Direito Tributário Internacional Clássico¹⁷⁵. Para tanto, conforme fora elucidado, a OCDE determinou 15 Plano de Ações às vistas de contribuir os Estados, por meio de ferramentas domésticas e internacionais, maneiras

¹⁶⁹ SAPUCAIA, Priscila Machado; MOURA, Raíssa Lima; BORGES, Thiago Carvalho. *Base Erosion and Profit Shifting: O Brasil e as 15 Medidas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico para Evitar a Evasão Fiscal*. In: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p.220-221.

¹⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.284-284.

¹⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.139.

¹⁷² XAVIER, Alberto. *Op.Cit*, p.287.

¹⁷³ *Ibidem, Loc.cit.*

¹⁷⁴ *Ibidem, Loc.cit.*

¹⁷⁵ *Ibidem, Loc.cit.*

de combater e mitigar a evasão fiscal, certificando-se de que os lucros sofram tributação na localidade em que a atividade econômica geradora de lucro se desenvolva, isto é, onde o valor é efetivamente criado.

Destarte, verifica-se que as disposições normativas em matéria de troca de informações tributárias materializam-se junto ao prisma da eficácia, perfazendo-se junto às informações demandadas externamente à soberania territorial. Por isso, determinados institutos configuram-se como limitações fundamentais ao entendimento da matéria, sendo mister as suas análises.

5 A NOVA POLÍTICA EM MATÉRIA DE TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Conforme elucidado, o instrumento da troca internacional de informações faz parte do conjunto de mecanismos de cooperação administrativa utilizados pelos Estados. Isso porque, a informação desejada não pode ser diretamente recolhida pela materialização dos atos de autoridade de determinada jurisdição, tendo em vista localizar-se para além de seus limites territoriais. Assim, para que não ocorra qualquer violação à soberania dos países, a assistência administrativa é efetivada através do compartilhamento de informações, à medida que determinados Estados elaboram solicitações às vistas de obtenção de informação e outros Estados optam por acolher o pedido elaborado.

A denominação de “nova política” em matéria de troca de informações tributárias fora inaugurada por Alberto Xavier¹⁷⁶.

A concepção fortaleceu-se mediante a ocorrência da Crise Econômica de 2008 e ao posicionamento adotado pelo G-20 a partir de 2009, referindo-se à adoção de uma postura ativa no tocante ao combate ao sigilo bancário e as demais repercussões atinentes à ausência de transparência acerca da propriedade dos ativos¹⁷⁷. Nesse sentido, tem-se que a troca de informações fundamenta-se na transparência fiscal, de modo que o combate às diferentes manifestações de ausência de transparência realiza-se à luz da integração dos sistemas jurídico-tributários¹⁷⁸.

O conteúdo normativo atinente ao compartilhamento de informações não enseja, de maneira direta, no surgimento de deveres no âmbito jurídico dos contribuintes residentes nos

¹⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.773.

¹⁷⁷ *Ibidem*, *Loc.cit.*

¹⁷⁸ *Ibidem*, p.773-774.

Estados requerentes. Ocorre que, as disposições convencionais têm a sua funcionalidade esvaziada junto ao encargo dos Estados de repassarem a informação, ao passo que recolhem as informações perante os contribuintes vinculados ao seu prisma de jurisdição¹⁷⁹. Por consequência, verifica-se que o acolhimento do dever de compartilhar determinada informação com o grau de amplitude disposto nos tratados vincula, de modo indireto, as jurisdições à possíveis alterações em seu direito interno, em razão das respectivas modificações constituírem-se como fundamentais ao êxito daquela troca de informações¹⁸⁰.

Por esta razão, em se tratando de hipótese de recusa da prestação das informações solicitadas, haja vista a incidência de disposição normativa de natureza jurídica doméstica, de modo que o cumprimento da obrigação assuntada seja inviabilizado, permite-se que a jurisdição promova a denúncia e, conseqüentemente, suscite a responsabilização internacional do Estado que incorreu em violação do tratado ratificado¹⁸¹.

Sendo assim, a noção de “nova política” relaciona-se intrinsecamente às disposições internacionais que demonstram a padronização tida como ideal e legítima no tocante aos documentos e modelos a serem adotados. Por isso, a violação do conteúdo tido como ideal acarreta uma espécie de desconfiança perante os Estados que se encontram em desarmonia ao referido quanto, apontando-se a necessidade de integração dos sistemas fiscais¹⁸².

No presente capítulo, serão abordadas as repercussões fundamentais inerentes à inauguração da nova política no que tange à troca de informações tributárias, dando ênfase às limitações impostas ao dever de prestação de informações, aos desdobramentos atinentes ao sigilo bancário, à proteção das informações prestadas à luz da noção de confidencialidade e, especialmente, ao combate às manifestações produzidas ante à falta de transparência – às vistas de que haja a integração dos sistemas fiscais.

5.1 AS LIMITAÇÕES IMPOSTAS AO DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES

A troca de informações constitui-se como mecanismo fundamental ao desenvolvimento econômico, à integração dos sistemas tributários e ao combate às manobras de elisão e evasão fiscal internacional. Entretanto, o dever de prestação de informações não

¹⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.772.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p.773.

¹⁸¹ *Ibidem*, p.774.

¹⁸² *Ibidem*, p.776-779.

apresenta caráter absoluto, verificando-se necessário que o equilíbrio acompanhe todo o procedimento de compartilhamento.

O amplo conjunto de disposições e procedimentos regulatórios da troca de informações enseja nas limitações impostas ao dever de prestar informações. Por isso, o estabelecimento de um regramento equilibrado, mediante a determinação de um grau mínimo obrigatório e de critérios garantidores da razoabilidade na troca de informações, promove a efetividade da cooperação administrativa internacional.

Nesse diapasão, o compartilhamento de informações é obrigatório em razão da consolidação das disposições normativas pactuadas, seja através da celebração de acordos e tratados com natureza jurídica bilateral, ou dos referidos diplomas com natureza jurídica multilateral. Todavia, a imposição de determinadas limitações decorre da própria vedação legislativa do Estado Contratante, ou ainda da inconformidade apresentada perante o costume administrativo do país. De todo modo, as balizas atinentes ao dever de prestação de informações relacionam-se à proteção aos direitos do contribuinte globalizado, configurando-se como garantia de que será travada uma relação equilibrada.

O artigo 26, §3º, da Convenção Modelo da OCDE em matéria fiscal, constitui-se como norte normativo ao entendimento das limitações ao dever de prestar informações. Colhe-se:

3. O disposto nos parágrafos 1º e 2º não poderá em caso algum ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:
 - a) De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
 - b) De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
 - c) De transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.¹⁸³

Da análise do dispositivo supra, identifica-se a descrição de hipóteses voltadas à desobrigação do Estado requerido em cumprir a prestação das informações solicitadas. Isso porque, as situações delineadas referem-se à possibilidade de o Estado opor-se à solicitação formulada pelo Estado requerente, contrapondo-se ao fornecimento da informação. Contudo, o conteúdo descrito não figura como limitação absoluta, em virtude da inexistência de óbices à possibilidade de aceite, pelo Estado requerido, das solicitações que considere pertinentes.

¹⁸³ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

Destaca-se que as limitações supramencionadas devem ser observadas a partir de uma perspectiva prática. Ocorre que, em se tratando de uma oposição reiterada ao cumprimento da solicitação de informações, vislumbra-se a limitação do próprio desenvolvimento de cooperação administrativa entre Estados¹⁸⁴. Para tanto, em que pese a troca de informações atue através de uma cooperação recíproca entre jurisdições, tem-se que, verificada a recusa à solicitação de auxílio por determinado Estado, podem os outros realizarem a mesma conduta.

Diante das limitações impostas pela Convenção Modelo da OCDE, salienta-se que os limites se dividem em duas modalidades: as limitações atinentes à competência e as limitações atinentes à matéria.

Os limites em razão da competência relacionam-se a uma dupla motivação, tendo em vista buscarem afastar a possibilidade de o Estado requerido ser compelido a atender a solicitação de informação, contrariando o seu direito interno ou o seu costume administrativo, bem como evitam que o Estado requerente manipule indevidamente o direito doméstico do Estado requerido com o fito de adquirir informação que não lhe seria disponível¹⁸⁵.

As limitações atinentes à competência encontram-se resguardadas pela Convenção Modelo da OCDE em matéria de fiscal nas seguintes situações descritas: nos casos em que a informação não puder ser adquirida com base no uso de ferramentas administrativas contrárias à legislação e à prática administrativa interna; nos casos em que a informação não puder ser adquirida pelo Estado requerido com base em disposição normativa interna ou por divergir de sua prática administrativa; nos casos em que o Estado requerente não puder adquirir a informação, tampouco fornecê-la, com base em seu direito interno.

No tocante às limitações, verifica-se que o Estado requerido não se resta compelido ao cumprimento da solicitação formulada pelo Estado requerente nas hipóteses em que o instrumento administrativo a ser utilizado contrarie o seu ordenamento jurídico interno ou o seu costume administrativo.

A modalidade de limitação em razão da competência constitui-se como fundamental ferramenta à proteção ao contribuinte globalizado, evitando que a jurisdição

¹⁸⁴ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 112. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

¹⁸⁵ ADONNINO, Pietro. Lo Scambio Di Informazioni Fra Amministrazioni Finanziarie. In UCKMAR, Victor. **Diritto Tributário Internazionale**. 3ª Ed. Milão: Cedam, 2005, p. 1140

requerida tenha conduta diversa da orientação fiscal que seria normalmente observada¹⁸⁶. Por isso, dificulta-se que o Estado adote postura distinta da que seria adotada caso a informação fosse adquirida às vistas do atendimento de um interesse fiscal de sua própria Administração Tributária¹⁸⁷.

Ressalta-se que, quando o pleito de compartilhamento de informações fundamentar-se na utilização de instrumentos que violam a legislação interna do Estado requerido, a fim de que haja a excepcional execução de medida para aquisição da respectiva informação depende-se, necessariamente, de um juízo de discricionariedade da jurisdição requerida¹⁸⁸. Caso a troca de informações efetivamente desenvolva-se, o país requerido deverá arcar com a assunção da responsabilidade pelo ocorrido.

Ademais, em se tratando da impossibilidade de obtenção das informações desejada em razão das disposições normativas internas ou nos costumes administrativos do Estado requerido, trata-se de uma vedação à aquisição da informação. No caso da impossibilidade de obter a informação tendo em vista o ordenamento jurídico interno, leva-se em conta a totalidade do conteúdo normativo¹⁸⁹. Dentre às bases normativas, frisa-se que somente existe óbice à utilização do segredo bancário como justificativa para a recusa da prestação de informações, à luz do disposto no artigo 21, §4º, do Modelo da OCDE¹⁹⁰. Por fim, quando o compartilhamento de informações for inviabilizado tendo em vista a dissonância à prática administrativa da jurisdição requerida, a limitação é imposta para harmonizar-se à prática administrativa usualmente desenvolvida para cumprir a solicitação do Estado requerente¹⁹¹.

As limitações atinentes à matéria constituem-se nas hipóteses em que os Estados requeridos não estão sujeitos ao dever de prestação de informações quando a solicitação formulada pelo Estado requerente tratar de segredos de origem comercial, industrial ou profissional, bem como de processos comerciais ou industriais, e de informações contrárias à ordem pública. Por isso, as referidas limitações devem ser observadas a partir de três prismas

¹⁸⁶ MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso Martínez. **La Protección Jurídica Del Contribuyente em el Intercambio de Información entre Estado**. Madrid: Iustel, 2008, p.89

¹⁸⁷ *Ibidem, Loc.cit.*

¹⁸⁸ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 114. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

¹⁸⁹ *Ibidem, Loc.cit.*

¹⁹⁰ *Ibidem, Loc.cit.*

¹⁹¹ *Ibidem, Loc.cit.*

diferentes: a proteção aos segredos empresariais, a proteção aos segredos profissionais e a ordem pública¹⁹².

O zelo ao segredo empresarial reúne as informações comerciais, industriais e empresariais, efetivando a proteção aos direitos do contribuinte globalizado, ao passo que salvaguarda o conjunto empresarial e dificulta a disponibilização dos dados fornecidos à fiscalização estatal. O objetivo é garantir que os dados reunidos não sejam transferidos à terceiros, tampouco sejam manejados com finalidade diversa da tributária.

No que diz respeito às limitações impostas em virtude do segredo comercial, existe a observância aos interesses de caráter público, tendo em vista de manifestar-se junto à atuação estatal em suas atribuições reguladoras e de incitador do crescimento econômico, e aos interesses de caráter privado, vez que ao possuidor da informação desejada fixa-se dado benefício¹⁹³.

Conforme fora elucidado, o Estado requerido pode opor-se ao fornecimento das informações. Por isso, com o fito de dificultar excessos na realização do juízo de discricionariedade, a OCDE orienta que o Estado requerido, ainda que tenha negado a solicitação de informação com base na limitação inerente ao segredo comercial, promova a distinção entre os segredos empresariais e às informações tributárias pertinentes¹⁹⁴. Assim, tem-se que a oposição ao pleito de informações fundamentadas na referida limitação é possível estritamente em casos de mácula ao contribuinte, ou seja, em situações em que o compartilhamento de dados pode ensejar na violação ao possuidor da informação salvaguardada¹⁹⁵.

Nesse sentido, denota-se a importância da adequada definição do termo segredo empresarial. Todavia, as convenções voltadas à referida ferramenta de assistência não oferecem a conceituação de maneira suficiente, tornando o instituto ainda mais aberto e, conseqüentemente, obstando a utilização correta da limitação. Por isso, em conformidade à

¹⁹² SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 114. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

¹⁹³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. **Intercâmbio de Información Y Fraude Fiscal Internacional**. Madrid: CEF, 2000, p.194.

¹⁹⁴ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

¹⁹⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Op.Cit*, p.194

OCDE, as solicitações de compartilhamento de informações são, majoritariamente, equivocadas no que tange à efetiva proteção pela limitação do segredo empresarial¹⁹⁶.

A proteção ao segredo profissional igualmente configura-se como limitação ao dever de prestação de informações, ainda que tal instituto não tenha sido trazido no Modelo de Convenção da OCDE, vez que, desde a revisão do ano de 2005, a OCDE tratou da matéria nas considerações ao Modelo. Com isso, faz-se referência a hipótese de o Estado requerido opor-se ao pedido de informação em caso desta atrelar-se ao dever de confidencialidade existente entre clientes e advogados ou representantes legais¹⁹⁷ – no cenário brasileiro, a referida matéria encontra-se protegida à luz da Lei nº 8.906/94, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Ante a omissão no tocante ao tratamento expresso do sigilo profissional e as maneiras de utilização da sua limitação, a OCDE reúne esforços a fim de reduzir os âmbitos de aplicação do instituto, extinguindo a possibilidade de os Estados recusarem-se a fornecer as informações sem a uma fundamentação coerente e plausível¹⁹⁸.

A última limitação material à prestação de informações é o zelo perante a ordem pública. Em razão do caráter excessivamente aberto atribuído ao instituto, cuida-se à fixação de requisitos objetivos à sua utilização, de modo a afastar o uso excessivo e descabido do referido limite. A OCDE determina que o seu âmbito interpretativo seja fortemente delimitado, ensejando em sua aplicação somente em casos excepcionais, mediante a identificação de uma possibilidade de lesão concreta à segurança pública do Estado requerido, ou em casos em que a solicitação de informações se fundamenta em situações voltadas à perseguição política, racial ou religiosa¹⁹⁹.

Portanto, igualmente vislumbra-se a importância de fixação de critérios menos abrangentes para a adequada utilização da limitação material atinente à ordem pública²⁰⁰.

¹⁹⁶ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

¹⁹⁷ *Ibidem*, *Loc.cit.*

¹⁹⁸ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 120. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

¹⁹⁹ OCDE. *Op.Cit.* Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁰⁰ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. **Intercâmbio de Información Y Fraude Fiscal Internacional**. Madrid: CEF, 2000, p.220.

5.2 REPERCUSSÕES EM RAZÃO DO SIGILO BANCÁRIO

No cenário econômico contemporâneo, as condutas elisivas e evasivas adotadas pelo contribuinte globalizado repercutem diretamente no Direito Tributário Internacional. Isso porque, as manobras inerentes à elisão e a evasão fiscal internacional relacionam-se ao sigilo bancário, em virtude da utilização, pelo contribuinte internacional, do referido instituto para blindar-se perante o interesse fiscal dos Estados.

A noção de sigilo bancário dialoga com a vedação ao acesso à informação, divergindo-se às determinações impostas acerca do fornecimento de informações como ferramenta para o adequado desenvolvimento da fiscalização da Administração Tributária. Tem-se que, por parte dos bancos e das instituições financeiras, trata das informações de caráter contábil, financeiro e transnacional que apresentem relevância, abrangendo, inclusive, as informações atinentes à identificação do cliente às partes envolvidas na operação financeira²⁰¹.

Nesse sentido, as possíveis ameaças no tocante às finanças públicas igualmente podem ser materializadas ante à postura maquiada do contribuinte, de modo que o princípio da transparência indica, a fim de que as referidas ameaças sejam combatidas, o combate à prática da elisão fiscal abusiva, ao sigilo bancário que encoberta a sonegação tributária e à corrupção ativa²⁰². Contudo, a matéria do sigilo bancário não deve ser interpretada como fator absoluto, devendo ser analisada à luz de uma perspectiva publicista para, conseqüentemente, haver a aplicação de um regime especial caso as informações bancárias a serem colhidas detenham de importância ao Estado, ao Fisco ou ao Poder Judiciário²⁰³.

Conforme fora apontado, o contexto da nova ordem econômica mundial abarca a concepção de uma aldeia global produto do fenômeno da globalização, não havendo óbices à celebração de negócios jurídicos internacionais, vez que as limitações territoriais não mais apresentam-se como barreiras. Por isso, o auxílio administrativo em matéria de troca de informações fiscais entre as jurisdições consolida-se como instrumento imprescindível ao combate à elisão e evasão fiscal internacional, bem assim à outras condutas que maculam os interesses fiscais dos Estados.

Em que pese o compartilhamento de informações pautado na ideia de transparência tributária seja fundamental à eficiência da cooperação administrativa

²⁰¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.781

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, nº1, jan./fev., 2003, p.95.

²⁰³ BARBEITAS, André Terrigno. **O Sigilo Bancário e a Necessidade de Ponderação dos Interesses**. São Paulo: Malheiros, p.18

internacional, o sigilo bancário constitui-se como instituto que dificulta a realização da troca de informações efetiva. A OCDE recomenda que os seus Estados componentes modifiquem os respectivos ordenamentos jurídicos internos às vistas da relativização do sigilo bancário. Por esta razão, incluiu-se no artigo 26, §5º, da Convenção Modelo em matéria fiscal, a previsão de que os Estados Contratantes de uma convenção não podem opor-se à solicitação de troca de informações em razão da previsão do sigilo, em seu ordenamento jurídico interno, referente aos dados ou documentações de bancos, instituições financeiras, ou terceiros na condição de agente ou fiduciário²⁰⁴.

Nesse diapasão, de acordo com a Convenção Modelo da OCDE, as autoridades competentes encontram-se vinculadas ao recolhimento e compartilhamento de informações pertencentes aos bancos ou instituições financeiras, tratando-se da imposição de uma obrigação convencional à entidade competente do Estado requerido, e não de mera escolha²⁰⁵.

Para Francisco Alfredo Garcia Pratz, o conteúdo disposto no artigo 26, §5º, do Modelo da OCDE, detém da finalidade de balizar as limitações trazidas pelo §3º, do mesmo dispositivo²⁰⁶. Ocorre que, tratando-se o parágrafo 3º dos limites impostos atinentes à competência, tem-se que as jurisdições requeridas não podem opor-se ao fornecimento de informações em razão do seu ordenamento jurídico interno dispor do sigilo bancário.

Salienta-se que para a própria OCDE, o instituto do sigilo bancário configura-se como ultrapassado, tendo em vista que a parcela majoritária dos Estados que compõem a organização, através de suas legislações domésticas, estão permitidos à colher informações de natureza bancária à fim operacionalizar procedimentos tributários²⁰⁷.

Destaca-se, ainda, que o sigilo bancário não pode ser suscitado em razão de mera conexão entre a informação pleiteada e os direitos de propriedade de determinado sujeito,

²⁰⁴ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁰⁵ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 122. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁰⁶ GARCIA PRATZ, Francisco Alfredo. **Cooperación Administrativa Internacional em Materia Tributária**. Derecho Tributario Global. Madrid: IEF, 2007, p.16.

²⁰⁷ OCDE. **Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field Assesment by Global Forum on Transparency and Exchange Information**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-co-operation-2010_taxcoop-2010-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

independentemente de ser caso de segredo empresarial disposto no ordenamento jurídico interno da jurisdição requerida²⁰⁸.

Sendo assim, em que pese os segredos profissionais ou empresariais necessitem de uma atividade interpretativa menos extensiva, dificultando que os referidos institutos sejam usados à manipulação do sigilo bancário, o artigo 26, §5º, da Convenção Modelo da OCDE, não veda que o Estado Contratante suscite o §3º, do mesmo dispositivo, para opor-se ao compartilhamento de informações sob domínio de bancos, instituições financeiras ou agentes fiduciários²⁰⁹. Entretanto, a negativa à solicitação formulada vincula-se à existência de uma limitação expressa na lei interna da jurisdição requerida.

Nos dizeres de Alberto Xavier, o desenvolvimento da progressiva abertura referente a questão do sigilo bancário relaciona-se à desconfiguração das “últimas muralhas que ainda protegiam as zonas de opacidade financeira e jurídica”²¹⁰. Veja-se:

A capitulação incondicional em matéria de sigilo anuncia o fim de uma era de tolerância e um futuro crepuscular para os “paraísos fiscais” e centros financeiros que apenas sobreviverão se baseados numa especialização e reputação profissional de alto padrão ou na função auxiliar de veículos societários, mas doravante transparentes, agilizadores de transações e estruturas internacionais.²¹¹

Ante ao exposto, vislumbra-se que a determinação de limitações que sejam menos maleáveis é de fundamental importância para que os sistemas fiscais agressivos não incorram em violação aos direitos fundamentais do contribuinte globalizado, como é o caso das garantias atinentes ao sigilo bancário.

5.3 A CONFIDENCIALIDADE NA TROCA DE INFORMAÇÕES INTERNACIONAIS À LUZ DO MODELO DA OCDE

No tocante à troca de informações em matéria tributária, tem-se o sigilo bancário como seu grande regulador. Para harmonizar as repercussões inerentes ao sigilo fiscal e o procedimento de compartilhamento de informações, a Convenção Modelo da OCDE em matéria tributária trouxe o instituto da confidencialidade referente ao conteúdo trocado entre

²⁰⁸ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 125. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁰⁹ *Ibidem*, *Loc.cit.*

²¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.782

²¹¹ *Ibidem*, p.783.

países, promovendo o desenvolvimento da cooperação administrativa internacional à luz das garantias do contribuinte globalizado.

Não obstante o Modelo da OCDE trate das limitações impostas à troca de informações, dispondo acerca dos limites em razão da competência e dos limites em razão da matéria, tem-se a confidencialidade como asseguradora de que o compartilhamento das informações acontecerá em observância ao sigilo fiscal. Por isso, a troca de informações incapaz de fornecer garantias no que tange ao segredo fiscal do conteúdo compartilhado resta-se inviabilizada²¹².

Nesse diapasão, a confidencialidade fundamenta-se no ordenamento jurídico interno do Estado obtentor da informação, garantindo a proteção desta como se a sua obtenção fosse fruto do procedimento fiscalizatório interno da sua própria Administração Tributária, bem assim aplicando-lhe todas as previsões normativas em matéria de segredo fiscal.

As informações obtidas, portanto, devem manter-se secretas pelas autoridades fiscais da jurisdição requerente, de igual maneira que as colhidas em razão da aplicação da legislação doméstica do país requerido, somente sendo repassadas às autoridades competentes, inclusive os órgãos administrativos e tribunais, para o lançamento, arrecadação, execução ou supervisão dos tributos, ou dos julgamentos em demandas tributárias²¹³. É a delimitação do âmbito subjetivo da confidencialidade proposta pela OCDE.

Salienta-se que, em se tratando do caráter subjetivo da confidencialidade, as autoridades competentes dos Estados Contratantes somente poderão usar as informações em observância às finalidades supramencionadas²¹⁴. Ademais, verifica-se que as informações fornecidas pela jurisdição requerida à jurisdição receptora não devem ser transmitidas a uma terceira jurisdição. Entretanto, ainda que não existam óbices à referida vedação, nos comentários inseridos ao dispositivo consta que os Estados Contratantes podem promover a troca das informações em relações triangulares²¹⁵.

Ultrapassada à análise ao prisma subjetivo, existem limitações impostas a partir da confidencialidade referentes à utilização da informação obtida. Nesse sentido, os dados recebidos por meio da incidência do artigo 26, da Convenção Modelo da OCDE, deve cumprir determinado objetivo tributário, à exemplo de seu uso voltado à atividade de arrecadação ou

²¹² CALDERÓN CARRERO, José Manuel. **Intercâmbio de Información Y Fraude Fiscal Internacional**. Madrid: CEF, 2000, p.223.

²¹³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.783.

²¹⁴ *Ibidem, Loc.cit.*

²¹⁵ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

cobrança fiscal²¹⁶. Assim, a jurisdição requerente não deve colher as informações para a satisfação de uma finalidade que não seja tributária, ainda que sejam capazes de atender as finalidades genéricas dispostas no §5º, do mesmo artigo²¹⁷.

Todavia, as limitações em comento não detêm de caráter absoluto, em virtude de serem autorizadas as suas supressões em situações excepcionais ao interesse dos Estados Contratantes. Isso porque, as autoridades fiscais competentes podem ser autorizadas à realização da troca de informações com demais autoridades, como é o caso das autoridades judiciais e policiais, para combater problemáticas como a corrupção ou lavagem de dinheiro²¹⁸. Em sendo assim, cabe aos Estados envolvidos no procedimento de compartilhamento de dados ratificar a hipótese excepcional, como uma espécie de ressalva ao quanto exprimido pelo artigo 26, §5º, do Modelo²¹⁹.

Em que pese as informações devam ser utilizadas mediante profunda cautela, em sede de processos judiciais públicos ou em decisões judiciais, as informações podem ser libertas do caráter confidencial, conforme dispõe o artigo 26, §2º, do Modelo da OCDE²²⁰. Sendo assim, como reflexo orgânico da situação, tem-se a possibilidade de que as informações obtidas através da troca entre Estados Contratantes sejam utilizadas para a satisfação de finalidades diversas das que foram pactuadas na Convenção Modelo da OCDE, admitindo-se que sejam usadas como conteúdo probatório nos referidos processos²²¹.

Faz-se uma ressalva somente no que se refere ao conteúdo constante nas informações a serem reveladas, tendo em vista que, em havendo divergência com o ordenamento jurídico interno de um dos Estados envolvidos no procedimento de compartilhamento de dados, a jurisdição detentora da legislação interna incompatível pode fazer constar um adendo para impossibilitar que as informações sejam reveladas ou seja utilizada para o atendimento de finalidades que não as fiscais.

²¹⁶ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 129. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²¹⁷ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²¹⁸ *Ibidem*, *Loc.cit.*

²¹⁹ *Ibidem*, *Loc.cit.*

²²⁰ *Ibidem*, *Loc.cit.*

²²¹ SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. *Op.Cit.*, p. 130. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

5.4 AS LIMITAÇÕES DA ORDEM JURÍDICA INTERNA BRASILEIRA EM FACE DAS AÇÕES DO FISCO GLOBAL E A TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Com o fenômeno da globalização tributária, o acentuado desenvolvimento da economia e a integração dos mercados tornaram-se parte do contexto contemporâneo. As operações comerciais transnacionais multiplicaram-se e as fronteiras não mais são tidas como obstáculos às relações globais, corroborando para que as empresas e organismos internacionais relacionem-se à luz da interdependência, o que revela o caráter integrado dos Estados. Ante à concretização da nova ordem econômica mundial, as repercussões produzidas pela globalização perante as pessoas, produtos e serviços é inegável, restando-se o Brasil imerso à nova realidade, em razão de ser severamente abalado pelos efeitos da elisão e da evasão fiscal internacional.

Conforme delineado, a troca de informações constitui-se como mecanismo potencializador das atividades fiscalizatórias da Administração Tributária. Por isso, otimiza não somente os resultados da fiscalização no tocante às operações comerciais em âmbito geral, mas também referente aos negócios jurídicos globais celebrados à luz da ilicitude e que se conectam ao ordenamento jurídico-tributário doméstico.

A troca de informações é apreciada pelo ordenamento jurídico brasileiro, configurando-se como ferramenta de auxílio à efetivação das atividades arrecadatórias e fiscalizatórias, sendo contemplada internamente pelas Fazendas Públicas dos diferentes entes federativos. A implementação do mencionado instituto volta-se, ainda, ao contexto transnacional, conforme disposto pelo artigo 199, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

O referido parágrafo fora incluído pela Lei Complementar nº 104/01, possibilitando que o compartilhamento de informações entre Estados-soberanos seja realizado à fim de atender os interesses da arrecadação e da fiscalização tributária:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.²²²

²²² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

Nesse sentido, fundamentando-se no dispositivo supra e com o fito de combater a erosão das bases tributárias, o Brasil apresenta extensa base normativa composta pelos acordos e tratados internacionais de natureza jurídica bilateral que versam acerca dos procedimentos de auxílio administrativo. Por isso, ressalta-se a importância dos acordos e tratados sobre a matéria de troca de informações tributárias, sobre a dupla tributação internacional e sobre a cooperação aduaneira.

Nos termos da Receita Federal do Brasil, o país celebrou acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal com a África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Emirados Árabes Unidos, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Turquia, Uruguai, Ucrânia e Venezuela²²³.

De acordo com Alberto Xavier, os acordos e tratados celebrados pelo Brasil observam o Modelo da OCDE, nos termos de seu texto original, anteriormente à revisão feita no ano de 2005²²⁴.

À título de complementação, o acordo firmado entre o Brasil e o Peru voltado ao combate à dupla tributação obriga ambas as jurisdições ao fornecimento e obtenção de informações sob posse dos agentes fiduciários, bancos, instituições financeiras e mandatários²²⁵. Em se tratando dos tratados em matéria de cooperação aduaneira que foram pactuados pelo Brasil, determina-se o caráter igualmente obrigatório no que diz respeito ao compartilhamento de informações referentes ao comércio exterior e que envolvam os Estados signatários, possibilitando uma atividade aduaneira mais exitosa²²⁶.

Outrossim, os acordos e convenções internacionais referentes à troca de informações tributárias que foram ratificadas e promulgadas pela ordem jurídica interna brasileira compõem-se por meio do Programa *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e do Plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). As referidas disposições convencionadas

²²³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#venezuela>. Acesso em 01 de outubro de 2023.

²²⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.702

²²⁵ BRASIL. **Decreto nº 7.020**, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/D7020.htm. Acesso em 01 de outubro de 2023.

²²⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#venezuela>. Acesso em 01 de outubro de 2023.

apresentam como objeto a proteção ao sigilo fiscal e aos direitos fundamentais dos contribuintes, cuidando-se de observar a legislação interna do Estado requerido.

Embora apresentem como fundamento jurídico o mesmo preceito constitucional, sendo este o artigo 5º, X e XII, da Constituição Federal de 1988²²⁷, os institutos do sigilo fiscal e do sigilo bancário não se confundem. Isso porque, ainda que tratem da mesma garantia constitucional – imagem, inviolabilidade de dados e privacidade – divergem-se ante à fixação de seu âmbito regulador, ao passo que o sigilo de natureza jurídica fiscal se respalda normativamente no artigo 198, do CTN²²⁸, enquanto o sigilo bancário regulamenta-se pela Lei Complementar nº 105/01²²⁹.

O sigilo fiscal relaciona-se com os órgãos responsáveis pela realização da fiscalização tributária, de modo que a confidencialidade deve restar-se presente em todas as informações adquiridas pela Administração Tributária²³⁰. Por esta razão, o conteúdo obtido não pode ser repassado à terceiros, tampouco compartilhado às vistas de interesses que não os fiscais²³¹. Assim, o referido instituto somente excepciona-se em hipóteses de requisição de informações no interesse da justiça e solicitações no interesse da Administração Tributária, mediante a instauração de processo administrativo, sendo esta última inserida à luz da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/01²³².

Em sentido semelhante, haja vista a modificação provocada pela Lei Complementar nº 104/01, inseriu-se o parágrafo único do artigo 199, do CTN²³³. Nessa senda, consagrou-se a possibilidade de a Fazenda Pública da União realizar a troca de informações em matéria fiscal com demais Estados, nos termos dos acordos, convenções ou tratados ratificados, em observância aos interesses arrecadatórios e fiscalizatórios. Portanto, a assistência mútua voltada às atividades de fiscalização tributária e ao compartilhamento de informações entre os entes federativos em contexto interno, deixou de figurar como a única hipótese prevista no referido dispositivo.

²²⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²²⁸ *Idem*. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²²⁹ *Idem*. **Lei Complementar nº 105**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **As Provas e do Direito Tributário: Teoria e Prática como Instrumento para a Construção da Verdade Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2016, p.107-108.

²³¹ *Ibidem*, *Loc.cit*.

²³² BRASIL. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²³³ *Idem*. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

Conforme fora aduzido, o sigilo fiscal não detém de caráter absoluto, em razão da possibilidade de ser flexibilizado perante a prevalência do interesse público e do próprio texto constitucional. Para tanto, ante às convenções transnacionais celebradas, evidencia-se que a sua conservação pode ser excetuada, em conformidade às obrigações assumidas atinentes à troca de informações em matéria tributária²³⁴.

De acordo com o conteúdo sedimentado pelo artigo 98, do CTN, os tratados e convenções internacionais promovem a revogação ou a modificação da legislação tributária interna, devendo serem observados pelo que lhes sobrevinha²³⁵. Salienta-se, portanto, que as bases jurídicas convencionadas pelo Brasil sob a perspectiva da cooperação com o Fisco Global, deverão atender, no que tange ao sigilo fiscal, a convergência com a proteção ao direito à privacidade, nos termos limitados pela própria Lei nº 5.172/66.

As normas integrantes do Direito Tributário Internacional, em tratando diretamente sobre o conteúdo tributário compõem, logicamente, o conjunto normativo que compreende o Fisco Global²³⁶. Nesse viés, as referidas normas são igualmente abrangidas pelo ordenamento jurídico-tributário doméstico, à luz da interpretação conferida ao artigo 98, do CTN, constituindo-se como orientadoras às disposições internas, bem como evitando a posterior alteração pela própria legislação interna.

Destaca-se, portanto, o artigo 22, da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, responsável por delinear acerca do sigilo na permuta de informações e consolidar a sua preservação em similares parâmetros à legislação doméstica do Estado requerido. No sistema tributário brasileiro, à luz do artigo 198, §2º, do CTN, determina-se que a troca de informações sigilosa se desenvolverá através de processo instaurado, sendo a entrega feita de maneira pessoal à autoridade requerente, formalizando o intercâmbio da informação e a manutenção do sigilo²³⁷.

Nos termos do Acordo do FATCA e do Plano do BEPS, para que haja o efetivo acesso aos *rulings*, a confidencialidade imposta ao sigilo deve ser respeitada. Desse modo, deve-se formalizar um procedimento capaz de garantir que terceiros não tenham acesso às informações, harmonizando-se o referido procedimento às finalidades da fiscalização fiscal.

²³⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.773.

²³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²³⁶ FORTES, Fellipe Cianca. A Utilização de Conceitos Decorrentes do Direito Internacional para a Definição da Competência Interna. In MENEZES, Wagner (Coord.). **Estudos de Direito Internacional: Anais do 6º Congresso Brasileiro de Direito Internacional**. Curitiba: Juruá, 2008, p.434.

²³⁷ BRASIL. *Op.Cit.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

No que diz respeito ao sigilo bancário, tem-se que o acesso aos dados bancários resta-se disposto no artigo 6º, da Lei Complementar nº 105/01²³⁸. A princípio indagou-se se a referida disposição possibilitaria que as informações bancárias fossem disponibilizadas mediante a inexistência de decisão judicial, apontando-se ao reconhecimento, pelo STF, da Repercussão Geral, no Recurso Extraordinário nº 601.314²³⁹, vinculado ao Tema nº 225²⁴⁰.

Solucionada a problemática inerente ao aspecto constitucional da quebra do sigilo bancário, a autoridade tributária pode acessar às informações bancárias, mediante o preenchimento dos requisitos dispostos no Decreto nº 3.724/01²⁴¹, responsável por regulamentar o artigo 6º, da Lei Complementar nº 105/01. No decreto em questão, a previsão referente a quebra do sigilo bancário dialoga estritamente com às situações que apresentam processo administrativo já instaurado ou procedimento fiscal em curso e análise do conteúdo confidencial é fundamental às autoridades competentes.

Em matéria de troca de informações, o acesso ao conteúdo bancário passou a ser tido como fator imprescindível para que o compartilhamento de informações aconteça de maneira adequada e eficiente, à luz do quanto resguardado pelos acordos, convenções e tratados transnacionais e em observância às finalidades de arrecadação e fiscalização fiscal. Essa previsão fora inserida pelo Decreto nº 8.303/14²⁴², responsável por incluir, no artigo 3º, do Decreto nº 3.724/01, o inciso XII.

Nesse diapasão, destaca-se a publicação da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. O mecanismo da troca de informações, inequivocamente, resulta na transferência de dados pessoais em âmbito internacional. Para tanto, tem-se que a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), em seu artigo 33 ao artigo 36, delinea acerca da matéria, regulamentando as situações em que a troca internacional de dados pessoais faz-se possível²⁴³.

²³⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 105**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²³⁹ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.314**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁴⁰ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 225**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2689108&numeroProcesso=601314&classeProcesso=RE&numeroTema=225>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁴¹ *Idem*. **Decreto nº 3.724/01**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3724.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁴² *Idem*. **Decreto nº 8.303/14**, de 04 de setembro de 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8303.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁴³ *Idem*. **Lei nº 13.709/18**, de 14 de agosto de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

A disposição, em seu artigo 33, inciso VI, possibilita o fornecimento internacional de dados pessoais em se tratando de hipótese de “a transferência resultar em compromisso assumido em acordo de cooperação internacional”²⁴⁴.

Denota-se uma espécie de prevalência dos acordos, convenções e tratados internacionais firmados pelo Brasil em matéria de cooperação internacional. Todavia, em conformidade ao próprio conteúdo disposto no artigo 33, inciso I, da LGPD, a referida transferência internacional de dados pessoais desenvolve-se, estritamente, com os “países ou organismos internacionais que proporcionem grau de proteção de dados pessoais adequado ao previsto nesta Lei”²⁴⁵. Sendo assim, a troca de informações pessoais não pode ser realizada junto às jurisdições que não promovam a proteção de dados no mesmo grau garantido pelo Brasil, fator que pode afastar a eficácia da cláusula de intercâmbio de informações pactuada em se tratando de Estado Contratante que não apresente conteúdo normativo protetor dos dados pessoais.

Com isso, verifica-se que os dados pessoais abordados pela LGPD devem ser tratados, necessariamente, em consonância à proteção das garantias fundamentais dos contribuintes. Ante a possibilidade de ocorrência do intercâmbio de informações em matéria tributária entre países, a cooperação administrativa internacional deve harmonizar-se à proteção dos dados pessoais do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, evidenciando-se, portanto, a necessidade de as Administrações Tributárias desenvolverem os seus procedimentos de tratamento dos dados à luz do sigilo e da transparência, à fim de que os direitos fundamentais dos contribuintes não sejam suprimidos.

Portanto, em que pese as cláusulas de troca de informações inseridas nos acordos internacionais para evitar a ocorrência da evasão fiscal permitam o intercâmbio de informações em matéria fiscal entre os Estados Contratantes, assevera-se que no âmbito brasileiro, o referido procedimento somente deve ocorrer se compatibilizado à LGPD. Por isso, tendo em vista que as informações a que se tratam as cláusulas supramencionadas são consideradas dados pessoais pela legislação brasileira, a proteção aos dados conferida pela LGPD deve ser observada quando um dos Estados Contratantes for o Brasil.

Destarte, as repercussões atreladas ao sigilo fiscal e ao sigilo bancário encontram-se devidamente resguardadas pela ordem jurídica brasileira, especialmente em razão do zelo conferido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional. Sendo assim,

²⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 13.709/18**, de 14 de agosto de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

²⁴⁵ *Ibidem*, *Loc.cit.*

realizando-se um breve comparativo entre o conteúdo normativo brasileiro e o conteúdo normativo internacional, sendo este último amparado pelas regulações do Fisco Global, denota-se a sua concordância e harmonização, em virtude de ambos os sistemas reunirem esforços à proteção do sigilo e às garantias fundamentais dos contribuintes.

5.5 A HARMONIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUENTES AO NOVO PARADIGMA FISCALIZATÓRIO

Em se tratando das discussões promovidas no âmbito da troca internacional de informações em matéria tributária, o nível de cautela reservado aos mecanismos utilizados pelas distintas jurisdições à promoção do mencionado intercâmbio é elevado. Os Estados-soberanos, no cumprimento da tarefa de compartilhamento de informações, devem atentar-se às modalidades menos ou mais desenvolvidas, aos aspectos negativos e positivos para as suas respectivas Administrações Tributárias e ao grau de eficiência do instrumento no combate à elisão e evasão fiscais internacionais.

Por meio dessa conjuntura, a otimização das atividades fiscalizatórias é ensejada pela troca de informações, revelando-se a defesa à integridade dos diferentes sistemas tributários domésticos e a tendência ao procedimento de compatibilização das normas tributárias internas das diferentes jurisdições às normas internacionais integrantes do Fisco Global²⁴⁶. Assim, a nova política em matéria de troca de informações fora consolidada, apontando-se a um contexto contemporâneo relacionado diretamente à cooperação administrativa global²⁴⁷.

Para além do exposto, identificam-se dois requisitos fundamentais ao desenvolvimento do intercâmbio de informações fiscais à luz da transparência: a higidez do conteúdo a ser permutado e a proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes globalizados envolvidos.

O procedimento de permuta de informações tributárias fundamenta-se na noção de que a ordem tributária interna se resta maculada perante as operações internacionais não integralmente conhecidas ou de árduo acesso. Por esta razão, invoca-se a necessidade de celebração de acordos, convenções e tratados com demais Estados, possibilitando-se a coleta de dados às e, por consequência, que seja promovida a tributação das operações. Assim, as

²⁴⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p.773.

²⁴⁷ *Ibidem, Loc.cit.*

bases jurídicas convencionadas apresentam a finalidade de afastar a “crise de conhecimento” das autoridades fiscalizatórias tributárias²⁴⁸.

Nesse sentido, evidencia-se que a troca de informações somente será exitosa junto à capacitação dos Estados requeridos em realizarem a coleta legítima de informações de seus contribuintes, de modo que guardem consonância com a realidade fática. A permuta de informações, portanto, depende da promoção de uma atividade arrecadatória adequada por parte da Administração Tributária, vez que, se modo diverso fosse, as próprias ordens tributárias restar-se-iam comprometidas.

Vale mencionar o passo dado pela OCDE no que tange à matéria, elaborando duas documentações com a finalidade de orientar tecnicamente o procedimento de intercâmbio de informações, formalizando o *Exchange of Information on Request – Handbook for Peer Reviews 2016 – 2020* e o *Common Reporting Standard*. O primeiro documento destina-se ao tratamento dos referenciais de avaliação aderidos pelo Fórum Global, com o fito de analisar se os Estados estão em consonância com as obrigações assuntadas no âmbito da permuta de informações²⁴⁹. O segundo documento reúne dados e metodologias técnicas, de modo que os aspectos nele inseridos consolidam-se como as orientações que a OCDE pretende padronizar em escala internacional em matéria de compartilhamento de informações automática²⁵⁰.

Compulsando o Modelo referente à troca de informações formulado pela OCDE, Eduardo Jobim identifica três limitações impostas ao referido mecanismo de cooperação administrativa internacional: as limitações atinentes aos tributos, as limitações atinentes à materialidade e as limitações atinentes à competência²⁵¹.

Os limites impostos em virtude do tributo referem-se à prestação de informações que apresentem critérios suficiente para a incidência das respectivas modalidades tributárias previstas pela convenção ratificada.

Conforme fora explanado, os limites impostos em virtude da materialidade voltam-se ao intercâmbio de informações que tratam acerca dos segredos comerciais, profissionais, industriais ou de processos comerciais ou industriais, ou de informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública. Nesse contexto, o segredo não será de interesse

²⁴⁸ RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021, p. 89.

²⁴⁹ OCDE. **Exchange of Information on Request – Handbook for Peer Reviews 2016 – 2020**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. Acesso em: 10 de outubro de 2023.

²⁵⁰ OCDE. **Common Reporting Standard**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>. Acesso em 10 de outubro de 2023.

²⁵¹ JOBIM, Eduardo. A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional. **Revista Tributária e de Finanças**, v.15, nº 72. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.225-255.

somente do contribuinte, à exemplo dos casos envolventes de dados comerciais, industriais ou que se divergem da ordem pública, apontando-se à hipótese em que o Estado requerido pode igualmente compartilhar do interesse.

Em se tratando dos segredos profissionais, o Modelo da OCDE dispõe que, meramente em razão das informações restarem-se sob domínio de sujeitos protegidos, não indica que elas estão igualmente protegidas. Por isso, a OCDE prevê cláusula expressa sobre a matéria, à fim de que haja a mitigação dos casos em que se utiliza o referido instituto de modo manipulado.

Por fim, no que diz respeito às limitações impostas em virtude da competência, tem-se aos óbices aplicados sobre os Estados que apresentarem conduta divergente das suas práticas administrativas.

Denota-se que os Estados envolvidos em acordos, convenções ou tratados internacionais atinentes ao intercâmbio de informações fiscais somente o farão à luz dos direitos fundamentais dos contribuintes. Nessa senda, destaca-se o contraditório do sujeito passivo da relação jurídico-tributária no que diz respeito às informações fornecidas e às repercussões tributárias que ainda repercutirão inerente à situação em concreto. O contraditório será exercido em momento pretérito ou posterior ao efetivo compartilhamento das informações solicitadas. Contudo, salienta-se que os reflexos específicos ensejados serão mais bem delineados pela própria legislação interna da jurisdição envolvida, ainda que exista determinação da OCDE no tocante à previsão genérica de que a notificação prévia do contribuinte não pode materializar-se de maneira a inviabilizar o fornecimento de informações²⁵².

Sendo assim, o compartilhamento de informações deve, em regra, desenvolver-se de maneira harmonizada ao sigilo, devendo esta máxima ser observada por qualquer dos Estados Contratantes.

Ademais, nos termos do Modelo da OCDE, tem-se a previsão no que tange ao *foreseeably relevant*, constituindo-se como uma espécie de princípio da proporcionalidade, atrelando-se também à proteção às garantias fundamentais do contribuinte globalizado²⁵³.

Colhe-se:

Com efeito, entram em cena aqui os subprincípios da necessidade, de modo que a troca de informações apenas seria legítima nas situações em que não houver outra forma de se obter a informação, e da proporcionalidade em sentido estrito, que exige um sopesamento entre a limitação imposta ao sujeito passivo, especialmente no que

²⁵² RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021, p. 92.

²⁵³ ROCHA, Sérgio André. **Trocas Internacionais de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.72.

tange à proteção do sigilo fiscal de seus dados, versus a viabilização ou facilitação da tributação pelos Estados²⁵⁴.

Verifica-se que haveria a transgressão ao princípio da proporcionalidade no momento de materialização das *fishing expeditions*, perfazendo-se à situação jurídica em que a jurisdição requerente tenta obter determinada informação sem, contudo, restar-se presente o interesse fiscal²⁵⁵.

Vislumbra-se, portanto, os ensinamentos aduzidos por Alberto Xavier no que diz respeito ao embate atinente entre interesses dos contribuintes globalizados e do Fisco Global:

Se o mundo fosse constituído por Estados homogêneos, com formação ética similar e respeito pelos grandes princípios do Estado de Direito, um mínimo de confiança seria ainda admissível. Mas basta uma superficial observação da geografia política do mundo dos nossos dias para verificar à proporção que nele ocupam Estados totalitários que, em nome do fanatismo religioso ou de ideologias radicais, submetem os seus súditos às mais severas restrições de liberdade, desde a liberdade de informação à liberdade religiosa e tantas mais.

Ora, colocar nas mãos desses Estados informações relativas à vida patrimonial dos seus cidadãos, não em função de pedidos específicos e fundamentados, mas com cego automatismo, de modo multilateral irrestrito, gera o risco de que tais dados (lícitos ou ilícitos) possam cair nas mãos de régulos, talibãs, narco-estadistas e chefes de policiais políticas.²⁵⁶

Ante ao exposto, a cooperação administrativa internacional em matéria tributária, para que seja desenvolvida de maneira verdadeiramente eficiente, deve não somente observar as bases jurídicas convencionadas, como os acordos, convenções e tratados, bem como promover o intercâmbio de informações confiáveis, sigilosas, transparentes e que garantam a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes envolvidos no procedimento.

²⁵⁴ ROCHA, Sérgio André. **Trocas Internacionais de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.72.

²⁵⁵ *Ibidem*, p.73.

²⁵⁶ XAVIER, Alberto. Prefácio *In* ROCHA, Sérgio André. **Trocas Internacionais de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

6 CONCLUSÃO

Em face de toda a exposição desenvolvida nos capítulos do presente trabalho, tornou-se possível o estabelecimento de certas relevantes conclusões.

A primeira delas, em relação às profundas alterações que o fenômeno da globalização tributária ocasiona na relação jurídico-tributária, demonstrou-se o impacto proporcionado aos aspectos econômicos, comerciais, financeiros e políticos, promovendo a reestruturação da relação estudada no Direito Tributário Internacional. Nesse sentido, corroborou-se à realização das condutas elisivas e evasivas no contexto internacional, repercutindo diretamente na maneira como o contribuinte globalizado reage a incidência da norma tributária.

Salienta-se que, justamente devido a isso, os Estados-soberanos modificam o modo de exercício do seu poder de tributar, devendo adaptarem-se às novas tendências econômicas emergentes no cenário contemporâneo. No contexto internacional, a minimização dos obstáculos inerentes às noções de distância e tempo, reduzindo-se a percepção das fronteiras como limitação ao estabelecimento de relações transnacionais e ampliando-se os mecanismos de comunicação em âmbito global, acarretaram o processo de desregulamentação econômica atualmente enfrentado.

Considerando que a incidência da legislação tributária faz surgir a contínua relação de tensão entre a atividade de arrecadação da Administração Tributária e o interesse particular no que tange à mitigação dos encargos tributários do contribuinte, evidencia-se que, organicamente, os sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias tentam recolher a menor carga fiscal possível. Nesse ínterim, somando-se a desregulamentação econômica à fragilização da percepção da distância e tempo como limites, e ao permanente conflito entre o interesse público e o interesse do contribuinte, tem-se como produto a potencialização das operações comerciais travadas pelas empresas internacionais que, inequivocamente, fora fundamental à configuração do planejamento tributário internacional.

Com isso, mediante a facilitação da celebração de negócios jurídicos em âmbito internacional, fora igualmente facilitado, ao contribuinte globalizado, a possibilidade de indução do ordenamento jurídico que entenda como menos oneroso, manuseando as disposições fiscais inerentes aos diferentes sistemas tributários existentes. Assim, o desenvolvimento do planejamento tributário internacional sofreu exponencial crescimento, em razão da multiplicidade de bases jurídicas que podem ser aplicadas quando da materialização de um mesmo fato gerador.

Na organização do planejamento tributário internacional, apontam-se as práticas da elisão fiscal internacional e da evasão fiscal internacional. Conforme fora delineado, a elisão fiscal perfaz-se em uma conduta que, em primeira análise, figura como lícita, mas, em verdade, alcança a economia tributária pelo contribuinte de maneira indiretamente ilícita, havendo o manuseio das disposições fiscais em busca do menor encargo tributário possível. A evasão fiscal internacional constitui-se como conduta efetivamente ilícita, havendo o prosseguimento com uma prática ilegítima à luz do ordenamento jurídico, em que o contribuinte dolosamente deixa de cumprir com a obrigação fiscal assuntada às vistas de eximir-se do recolhimento tributário.

As repercussões derivadas da prática dos institutos da elisão e evasão fiscal internacional são demasiadamente prejudiciais aos Estados, corroborando com a excessiva minimização da receita tributária inerente à atividade arrecadatória e incitando o estabelecimento de um cenário permeado pela concorrência fiscal prejudicial entre países. Para tanto, diante da reestruturação conferida à relação jurídico-tributária, percebe-se o desequilíbrio ocasionado ante às posturas adotadas pelos contribuintes globalizados, dando espaço à manutenção das práticas abusivas.

Diante desse quadro, os Estados reuniram esforços voltados à contenção das referidas condutas, de modo que o contribuinte seja impedido de manusear os procedimentos constantes nas legislações tributárias à fim de fazer incidir a que lhe seja mais favorável. Para evitar a ocorrência das práticas prejudiciais, as jurisdições vêm celebrando acordos, convenções e tratados internacionais que estabelecem cláusulas anti-elisivas.

Embora a reunião de esforços seja, em parte, exitosa, a constatação de uma norma geral anti-elisão não é suficiente. Como visto, a informação configura-se como critério fundamental ao combate à elisão e evasão fiscal internacional, vez que não há de se falar em identificação de ilicitude e ilegitimidade nas condutas adotadas pelos contribuintes sem que os dados atrelados ao fato gerador sejam apurados. A fim de que as informações concernentes à materialização do fato gerador sejam adequadamente colhidas, faz-se mister o desenvolvimento de uma fiscalização eficaz, bem como que as ferramentas utilizadas pela Administração Tributária no desenvolvimento de sua fiscalização sejam suficientemente harmonizadas à nova realidade enfrentada.

A segunda conclusão, relativa à segunda problemática de pesquisa, apontou no sentido de revelar o intercâmbio de informações como mecanismo imprescindível ao efetivo conhecimento dos aspectos inerentes ao fato gerador consumado, em observância ao interesse comum apresentado pelas jurisdições no tocante à adequada incidência dos seus sistemas

jurídico-tributários. Nesse viés, percebe-se a troca de informações como possibilitadora da total compreensão da realidade do fato gerador, independentemente de onde iniciou-se ou findou-se a sua materialização.

Entretanto, em virtude das limitações interpostas, especialmente as limitações em razão da soberania, a aquisição das informações não é tarefa simples, tendo em vista que os Estados não podem, discricionariamente, promover atos de império externamente aos seus limites fronteiriços. Diante do exposto, indica-se a necessidade de sedimentação da cooperação administrativa internacional no que se refere a troca de informações em matéria tributária.

A partir do intercâmbio de informações, as Administrações Tributárias tornam-se aptas a realizarem as suas atribuições fiscalizatórias de maneira eficiente, demonstrando-se que a obtenção das informações, através da permuta entre Estados, possibilita o exercício da capacidade tributária ativa das próprias jurisdições em seus limites territoriais. Nessa senda, o compartilhamento das informações deve acontecer à luz de um acordo de cooperação, de modo que os Estados Contratantes apresentem o dever mútuo de fornecer auxílio no que tange ao fornecimento de dados fiscais fundamentais ao desenvolvimento do poder de tributar no prisma de suas respectivas competências.

Os acordos, convenções e tratados transnacionais de natureza jurídica bilateral ou multilateral em matéria de troca de informações tributárias são pactuados, vez que, através deles, as jurisdições identificam o interesse comum ao combate da elisão e evasão fiscal internacional – como é caso do Brasil com o Programa FATCA, à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, à Convenção AEOI e ao Programa BEPS, ratificando-se que, neste último, postula como cooperante.

Sendo assim, restando-se reconhecida a finalidade comum em evitar as máculas causadas pelas práticas elisivas e evasivas, a obrigação recíproca na prestação de informações é tida como principal instrumento de cooperação administrativa internacional voltado à preservação das tarefas de fiscalização e arrecadação tributária. Destaca-se, contudo, que a mera previsão da troca de informações em acordo, convenção ou tratado internacional não é suficiente ao seu êxito, sendo igualmente fundamental que a cooperação se realize efetivamente.

Por conta disso, a própria OCDE atentou-se em revisar os seus Modelos de Convenções, sendo possível perceber as modificações no que diz respeito às bases jurídicas convencionadas acerca da temática. O novo texto conferido ao artigo 26, da Convenção Modelo em matéria fiscal da OCDE, é um grande exemplo de alteração promovida, aumentando o leque de hipóteses para o compartilhamento de informações, mitigando as limitações impostas

atinentes à materialidade e à competência, bem assim ter removido o sigilo bancário como possibilidade de negativa à solicitação de dados.

Conclui-se que, no contexto contemporâneo, a sistemática de cooperação administrativa é extensa, sendo necessário o seu desenvolvimento à luz da transparência. O intercâmbio de informações configura-se, portanto, como o alicerce de toda essa estrutura, possibilitando que os Estados promovam o exercício de sua capacidade tributária ativa adequadamente, realizando as fiscalizações e arrecadações suficientemente à identificação de toda a realidade que permeia o fato gerador e, por consequência, combatam diretamente os efeitos da evasão fiscal internacional.

O presente trabalho tem o intuito de demonstrar que a troca de informações em matéria tributária é fundamental à eliminação dos riscos ensejados pela evasão fiscal internacional. É mister que as Administrações Tributárias se atentem à temática e harmonizem o desenvolvimento do intercâmbio de informações entre si em observância às garantias dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ADONNINO, Pietro. Lo Scambio Di Informazioni Fra Amministrazioni Finanziarie. *In* UCKMAR, Victor. **Diritto Tributário Internazionale**. 3ª Ed. Milão: Cedam, 2005.

AFONSECA E SILVA, Roberta Carolina; KEMPFER, Marlene; GOMES, Flávia Helena. Desafios do Fisco Global: Limites Jurídicos Nacionais e Internacionais e o Planejamento Tributário Abusivo. *In*: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2016.

AZEVEDO, Maria Eduarda. A Elisão Fiscal Internacional e os Paraísos Fiscais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.9, nº 51, maio/jun., 2011. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/39804>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005.

BARBEITAS, André Terrigno. **O Sigilo Bancário e a Necessidade de Ponderação dos Interesses**. São Paulo: Malheiros.

BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado**. São Paulo: Noeses, 2010. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Paulo-Ayres-Barreto.pdf>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

BEKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Curitiba, Juruá, 2009.

BORGES, Antonio de Moura. **Considerações sobre o combate à concorrência tributária internacional prejudicial**. *In*: Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, nº 13, jan/fev., 2005.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções Sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.

BORGES, Antônio de Moura. Formas de Minimização do Encargo Tributário nas Operações Internacionais e Planejamento Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, nº 13, jan./fev., 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.724/01**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3724.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 7.020**, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/D7020.htm. Acesso em 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 8.303/14**, de 04 de setembro de 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8303.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 8.506**, de 24 de agosto de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

BRASIL. **Decreto nº 8.842**, de 29 de agosto de 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8842.htm. Acesso em 20 de setembro de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 105**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 20 de agosto de 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4502-30-novembro-1964-376851-publicacaooriginal-1-pl.html#:~:text=Dispõe%20sobre%20o%20Imposto%20de,a%20Diretoria%20de%20Rendas%20Internas.&text=Art.,industrializado%20compreendidos%20na%20Tabela%20anexa>. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, publicada em 27 de dezembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 06 de setembro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.709/18**, de 14 de agosto de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.314. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 225**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2689108&numeroProcesso=601314&classeProcesso=RE&numeroTema=225>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

CABRAL, Flávio Garcia. **Dupla Tributação Internacional e Dupla Não-Tributação**. Jus Navigandi. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/13951/dupla-tributacao-internacional-e-dupla-nao-tributacao>. Acesso em 01 de outubro de 2023.

CALDAS, Marta. **O Conceito de Planejamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planejamento Fiscal?** Coimbra: Edições Almedina, 2015.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. **Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional**. Madrid: CEF, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol.1. São Paulo: Noeses, 2011.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro**. São Paulo: LTR, 1995.

CHAVES, Luis Fernando Prado. Capítulo V: Da Transferência Internacional de Dados. *In* MALDONADO, Viviane Nóbrega; OPICE BLUM, Renato (Coords.). **LGPD: Lei Geral de Proteção de Dados Comentada**, 2ª ed., rev., atual., ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/art-33-capitulo-v-da-transferencia-internacional-de-dados-lgpd-lei-geral-de-protacao-de-dados-pessoais-comentada/1198081158>. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

CHEN, John-ren; SMEKAL, Christian. *International Tax Competition: A Case for International Cooperation in Globalization*. **World Transition Economy Research**, Springer Verlag, 2004.

COSTA, Elisabete Mansa Pinto da. **Concorrência Fiscal Internacional: Um Desafio à Escala Mundial**. Porto, 2004-2005. Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Portugal. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjUmC-LwbiBAXXeAlkGHbFmDcAQFnoECB8QAQ&url=https%3A%2F%2Fcij.up.pt%2Fdownload-file%2F111&usq=AOvVaw3L0Z0M40SgndGgEtrqN4DZ&opi=89978449>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 17ª Ed, atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 1993.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.

FARIA, José Edurado. **Direito na Economia Globalizada**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. **As Provas e do Direito Tributário: Teoria e Prática como Instrumento para a Construção da Verdade Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2016.

FORTES, Fellipe Cianca. A Utilização de Conceitos Decorrentes do Direito Internacional para a Definição da Competência Interna. In MENEZES, Wagner (Coord.). **Estudos de Direito Internacional: Anais do 6º Congresso Brasileiro de Direito Internacional**. Curitiba: Juruá, 2008.

GARCIA PRATZ, Franciso Alfredo. **Cooperación Administrativa Internacional em Materia Tributária**. Derecho Tributario Global. Madrid: IEF, 2007.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado**. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

GOUTHIERÈ, Bruno. **Les Impôts Dans Le Affaires Internationales**. Paris: Francis Lefebvre, 1991.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JOBIM, Eduardo. A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional. **Revista Tributária e de Finanças**, v.15, nº 72. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTELL, Luke. **Britain and Globalization**. In Globalizations, vol. 5, nº 3, September 2008.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso Martínez. **La Protección Jurídica Del Contribuyente em el Intercâmbio de Información entre Estado**. Madrid: Iustel, 2008.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MACIEL, Miguel Ângelo. **O Tratamento Tributário Discriminatório como Combate À Concorrência Fiscal Prejudicial e sua Legitimidade**. Brasília, 2007. 195f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Católica de Brasília, 207, p.21. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/396/1/Texto%20completo.pdf>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

OCDE. **Common Reporting Standard**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>. Acesso em 10 de outubro de 2023.

OCDE. **Exchange of Information on Request – Handbook for Peer Reviews 2016 – 2020.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. Acesso em: 10 de outubro de 2023.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version.** Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

OCDE. **Plano de Ações para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros.** Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt. Acesso em 01 de outubro de 2023.

OCDE. **Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field Assesment by Global Forum on Transparency and Exchange Information.** Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-co-operation-2010_taxcoop-2010-en. Acesso em: 01 de outubro de 2023.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20.** 2017. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Acesso em: 30 de agosto de 2023.

PANAYI, Christiana Hijl. **Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?** Kluwer Law International, 2015.

Piantavigna, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite a Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal.** Amsterdam, Feb., 2017.

PISTONE, Pasquale. La Planificación Fiscal Agressiva Y Las Categorías Conceptuales del Derecho Tributario Global. **Revista Española de Derecho Financiero.** Madrid, nº 170, abr.-jun., 2016.

PITA, Claudino. Intercambio de Informaciones entre Administraciones Tributarias. *In* PISTONE, Pasquale; TÔRRES, Heleno (Coord.). **Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional.** Buenos Aires: Ábaco, 2005.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#venezuela>. Acesso em 01 de outubro de 2023.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar.** 11ª Ed. São Paulo: Saraiva.

REZENDE, Fernando. Globalização, Federalismo e Tributação. **Planejamentos e Políticas Públicas,** nº 20, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9672/1/PPP_n20_globalizacao.pdf. Acesso em 26 de agosto de 2023.

RICHARDSON, Grant. The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, nº 17, 2008.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Editoria Dialética, 2021.

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

ROSEMBUJ, Tulio. **Intercambio Internacional de Información Tributaria**. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2004.

ROTHMANN, Gerd W. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), 1978.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os Mecanismos de Resistência Fiscal e as Condições para a Dedução de Despesas em Operações com Paraísos Fiscais – Reflexões sobre o artigo 26, da Lei nº 12.249/2010. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 230, 2014.

SAPUCAIA, Priscila Machado; MOURA, Raíssa Lima; BORGES, Thiago Carvalho. Base Erosion and Profit Shifting: O Brasil e as 15 Medidas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico para Evitar a Evasão Fiscal. *In*: MENEZES, Wagner (Coord.). **Direito Internacional em Expansão, Volume XI**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, *in* **Revista de Direito Tributário Atual**, nº 17. São Paulo: IBDT/Dialética, 2003.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. *In* COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILLA, Paulo Celso B. **Direito Tributário Atual nº 18**. São Paulo: Dialética, 2004.

SILVA, Antônio Claudio Portella Serra. **Acordos Internacionais de Cooperação Administrativa como Mecanismos de Combate à Evasão Fiscal**. Tese (Mestrado em Direito Internacional Econômico). Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, 2010, p. 16. Disponível em: <https://www.funag.gov.br/ipri/btd/index.php/10-dissertacoes/2472-acordos-internacionais-de-cooperacao-administrativa-como-mecanismos-de-combate-a-evasao-fiscal>. Acesso em: 26 de agosto de 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DO BRASIL. **STF Garante ao Fisco Acesso aos Dados Bancários dos Contribuintes Sem a Necessidade de Autorização Judicial**.

Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670>. Acesso em 20 de setembro de 2023.

TEUBNER, Gunther. A Bukowina Global sobre a Emergência de um Pluralismo Jurídico Transnacional. Impulso: **Revista de Ciências Sociais e Humanas** v. 14, nº 33. Piracicaba: Unimep, 2003.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht). Volume 01**. Tradução da 18ª Edição Alemã, de Luíz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008.

TOMAZETTE, Marlon. Os Desafios Impostos pela Globalização Econômica. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v.48, nº 189, jan./mar., 2011, p.157-169. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/172757/desafios_impostos_globalizacao_tomazette.pdf. Acesso em 26 de agosto de 2023.

TORRES, Edgard Marcelo Rocha. A Harmonização Tributária dos Blocos Regionais e a Competição Tributária Desleal Provocada pelos Paraísos Fiscais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 44, 2010.

TÔRRES, Heleno. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2003.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional – Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001.

TÔRRES, Heleno. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01) in OLIVEIRA ROCHA, Valdir de (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, nº1, jan./fev., 2003.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SILVA, Lauriana de Magalhães. Concorrência Tributária Internacional e Soberania. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, vol. 3. Brasília: Fortium, 2008.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Uma Visão Ampliada dos Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional**. Ano IV, nº 11, jan/mar, 2009.

WENEHED, Lars-Erik. High-Tax Countries in International Tax Planning. **The Journal of International Taxation**, v.7, n° 1, 1996.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2007.

XAVIER, Alberto. Prefácio *In* ROCHA, Sérgio André. **Trocas Internacionais de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.