

A Assistência Internacional Mútua em Matéria Tributária e o Brasil: Aportes Teóricos

The International Mutual Assistance in Tax Matters and Brazil: Theoretical Contributions

Nádia Rubia Biscaia

*Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA). Graduada em Direito pela mesma Instituição. Advogada em Curitiba/PR.
E-mail: nadia.biscaia@uol.com.br.*

Rosaldo Trevisan

*Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Mestre em Direito e Especialista em Direito Internacional pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). Especialista em temas aduaneiros credenciado pela Organização Mundial de Aduanas (OMA) e consultor do Fundo Monetário Internacional (FMI). Instrutor do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), da Escola de Administração Fazendária (ESAF) e da Escola de Magistratura Federal no Paraná (ESMAFE/PR). Coordenador da pós-graduação em Direito Aduaneiro – UNICURITIBA. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB). Presidente Substituto da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF/MF).
E-mail: rosaldotrevisan@hotmail.com.*

Resumo

A edição de normas voltadas a permitir maior outorga de benefícios fiscais e tratamentos tributários diferenciados, com vistas a atrair investimentos estrangeiros, a fomentar o mercado e a concorrência interna, inserida no contexto da globalização, impulsionou o fenômeno mundial da fuga geral de capitais. Práticas como a evasão fiscal e o planejamento tributário arrojado, adotadas pelos contribuintes com a finalidade de omitir ou reduzir a carga tributária incidente sobre suas operações, conduziram as Administrações Tributárias à necessidade de readequarem seus sistemas tributários e, principalmente, seus mecanismos de fiscalização. É neste contexto que se edificará a discussão quanto à importância da adoção do intercâmbio automático de informações para fins tributários, principalmente como meio de viabilizar a justiça fiscal à tributação da renda, bem como de estabelecer e tornar efetiva a transparência fiscal internacional. Para tanto, abordar-se-ão os aspectos essenciais da assistência internacional mútua, no que condiz aos instrumentos “Acordo Multilateral” e “FATCA”.

Palavras-chave: intercâmbio de informações fiscais, evasão fiscal, planejamento tributário arrojado, transparência fiscal, justiça fiscal.

Abstract

The establishment of norms aimed at allowing a greater distribution of fiscal benefits and different fiscal treatments, in order to attract foreign

investments and to foster the local market, as well as the internal competition, in the environment of globalization, boosted the phenomenon of capital flight. Practices such as tax evasion and the aggressive tax planning, adopted by taxpayers for omission purposes or reduction of the tax burden on their operations, led tax administrations as a necessity to readjust their internal tax systems and, mainly, their control mechanisms. It is in this context that the discussion about the importance of adopting the exchange of information for tax finances will be edify, mainly as a means making tax justice feasible in income taxation, as well as of establishing and rendering effective international tax transparency. For this purpose, the essential components of mutual international assistance will be addressed, in line with the instruments of the Multilateral Agreement and FATCA.

Keywords: exchange of tax information, tax evasion, aggressive tax planning, fiscal transparency, fiscal justice.

1. Introdução

A intensificação de fluxos globais de capitais, bens e serviços, assim como de investimentos estrangeiros, a implementação de empresas transnacionais e a possibilidade de os contribuintes escolherem para qual jurisdição aportar suas receitas e rendimentos, somados às inovações tecnológicas, são processos decorrentes da transformação mundial das fronteiras econômicas – a denominada globalização¹.

Com o estabelecimento de redes de produção transacionais complexas, a integração de mercados, a internacionalização da concorrência e, por consequência, maior solicitação do mercado financeiro, as nações passaram a observar crescente recuo do desempenho da arrecadação tributária. Seja por influência de fortes recessões, como aquela noticiada no terceiro trimestre 2008², seja pelo surgimento de jurisdições de tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados, as receitas e rendimentos auferidos por pessoas jurídicas e físicas serviram-se da oportunidade de se beneficiarem através do emprego de alíquotas reduzidas – e até mesmo nulas – através de práticas como a evasão fiscal³ e o planejamento tributário arrojado⁴.

¹ Ao pontuar a economia global como sendo o enfoque de sua obra, Peter Dicken bem destaca que “evidentemente, existem outras formas de ‘globalização’ – política, cultural e social – e geralmente é difícil discerni-las. Na verdade, a ‘economia’ em si não é uma entidade isolada. Ela está não somente profundamente incorporada aos processos sociais, culturais e políticos e às instituições, como esses também geralmente estão muito imbuídos de valores econômicos. Isso se verifica principalmente no tipo de economia de mercado capitalista que prevalece atualmente na maior parte do mundo” (DICKEN, Peter. *Mudança global: mapeando as novas fronteiras da economia mundial*. 5. ed. Tradução de Teresa Cristina Felix de Souza. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 25).

² Grande Recessão, período compreendido entre a crise financeira do subprime e o colapso do sistema financeiro com a quebra do Lehman Brothers (NAKANO, Yoshiaki. A grande recessão: oportunidade para o Brasil alcançar os países desenvolvidos. *Revista Administração de Empresas* v. 52, n. 2. São Paulo, abril de 2012, p. 265).

³ A evasão ou fraude fiscal é a conduta ilegal e intencional de descaracterizar obrigações tributárias, mediante, por exemplo, a omissão deliberada ou a manipulação de receita, ou de rendimento, bem como os esforços voltados à subtração da responsabilidade tributária (OECD. *Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters*. 2017, p. 06. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>).

⁴ Muito embora numerosos autores se utilizem da tradução direta do termo *aggressive tax planning*, relacionando-o a uma forma hostil, ofensiva, de planejamento tributário, cumpre pontuar ao

No Brasil, para situar o leitor, a perda de capitais em um período de 53 anos atingiu a marca de U\$ 590,2 bilhões, dos quais U\$ 401,6 bilhões foram por saídas ilícitas⁵.

A vertiginosa mobilidade do capital, decorrente das inovações tecnológicas e do novo contexto global, constituiu-se, pois, como ferramenta principal à frustração dos sistemas tributários e, portanto, da capacidade de arrecadação e fiscalização dos Estados.

É a partir da interpretação deste cenário e da constatação da assimetria entre as normas internas e internacionais, bem como da dificuldade em se apurar e tributar determinados rendimentos e receitas, que se iniciou o debate pela implementação de um padrão mundial de controle fiscal, no qual a cooperação mútua das Administrações Tributárias seria o norte para garantir o recolhimento dos tributos devidos pelos contribuintes às jurisdições de direito⁶.

A troca de informações para fins tributários – necessária para a equalização tributária mundial – é, portanto, uma das discussões centrais de organizações e fóruns internacionais⁷, que buscam, através de sistemáticos estudos, o desenvolvimento e aprimoramento de ações, bem como de medidas apropriadas para a operacionalização de uma mútua cooperação voltada, especialmente, ao ideal de transparência fiscal.

Nessa perspectiva, com a consciência dos efeitos advindos da globalização, logo, da necessidade de readequação dos sistemas tributários frente à fuga geral de capitais, o presente artigo abordará os aspectos, a instrumentalização e a perspectiva no Brasil de dois principais instrumentos voltados à troca automática de informações para fins tributários, quais sejam, a Convenção Multilateral, no âmbito da OCDE, e o FATCA, na esfera do acordo intergovernamental com os Estados Unidos da América.

O que se propõe, considerando que o tema tangencia tanto a promoção do desenvolvimento econômico quanto as garantias fundamentais dos contribuintes,

leitor que se trata de um equívoco. Conforme consubstanciado em Recomendação da Comissão Europeia, o *aggressive tax planning* “consiste no aproveitamento dos tecnicismos de um sistema tributário ou das disparidades entre sistemas, com vistas a reduzir a responsabilidade tributária.” Ou seja, trata-se de “estruturas de planejamento tributário muito bem elaboradas, onde os legisladores não encontram tempo para reação” (COMMISSION, European. *Platform for tax good governance: discussion paper on the recommendation on aggressive tax planning*. 2014. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2017).

⁵ KAR, Dev; LEBLANC, Brian; e SIMMONS, Joshya. *Brasil: fuga de capitais, os fluxos ilícitos, e as crises macroeconômicas, 1960-2012*. Disponível em: <<http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2014/09/Brasil-Fuga-de-Capitais-os-Fluxos-Il%C3%ADcitos-e-as-Crisis-Macroecon%C3%B4micas-1960-2012.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2017, p. 05.

⁶ “[...] to ensure that taxpayers pay the right amount of tax to the right jurisdiction” (OECD. *Automatic exchange of information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*. 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2017).

⁷ Dentre os mais destacados encontramos a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), e, no seu âmbito, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações.

em se tratando de um Estado do Imposto⁸, é a exploração da particularidade e relevância da matéria aos olhos da promoção da justiça, transparência e cidadania fiscal.

2. O quadro da assistência internacional mútua para fins tributários

Os efeitos da globalização operam, há muito, estímulos categóricos às ações dos Estados. Da transformação e interconexão entre economia e política, da modificação da sistemática dos mercados financeiros, internos e internacionais, e da soma de outros fatores – como as inovações tecnológicas e do setor de comunicação –, inaugurou-se duas problemáticas globais em matéria tributária, despondo a necessidade de reformulação da atuação do Poder Público a fim de atender aos comandos constitucionais⁹.

Em primeiro plano, de percepção primária, encontra-se a problemática mundial da furtividade de capitais entre jurisdições. Ante a quebra de fronteiras, os contribuintes passaram a provar crescente abertura para alcançarem a menor onerosidade econômica quando da tributação de seus rendimentos e/ou receitas, lançando mão de práticas como a evasão fiscal e o planejamento tributário arrojado. Isso se deve, principalmente, à “facilidade” na identificação de janelas legais ou disparidades entre sistemas tributários.

A segunda maior problemática, não necessariamente induzida pela primeira, é a verificação da limitação dos Estados em fiscalizar os contribuintes em um contexto global. Seja em decorrência da insuficiência legislativa – que não consegue identificar e acompanhar as mudanças da estrutura socioeconômica mundial –, seja em razão dos entraves para se obter informações junto à outras jurisdições, as Fazendas nacionais padecem de normas e ações criteriosas para equalizar e preservar seus respectivos sistemas tributários.

Com a constatação dos distúrbios na ordem fiscal, a movimentação pela adaptação das estruturas internas das Administrações Tributárias ao contexto internacional se posicionou como resposta inaugural à nova experiência mundial. Exemplo disso é a ponderação quanto à reformulação de políticas públicas, à reestruturação de ordem legislativa, assim como a participação e o aperfeiçoamento das discussões em matéria de arrecadação e fiscalização.

Em resposta secundária à modificação das estruturas internas de uma jurisdição, considerando a contradição entre o paradigma das Fazendas nacionais e a existência de sistemas tributários autônomos (soberanos), uma vez que as políticas fiscais, ao longo do tempo, se constituíram a partir da experiência e de elementos internos, como bem atesta Domingo Carbajo Vasco¹⁰, voltam-se as atenções à ne-

⁸ Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “o ‘Estado do Imposto’ (*Steuerstaat*) realça uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente dos impostos” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01).

⁹ Aqui, nos remetemos à base principiológica relativa ao desenvolvimento nacional e aos deveres do Estado, no que condiz às garantias relativas aos contribuintes e à consecução da justiça fiscal.

¹⁰ VASCO, Domingo Carbajo. *Hacienda Pública y globalización. Crónica Tributaria* n. 123. España, 2007, p. 49. Disponível em: <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/123_Carbajo.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2017.

cessidade de implantação de uma assistência internacional mútua e transparente entre as Administrações Tributárias.

Voltada ao propósito de tangenciar as necessidades das jurisdições, a cooperação internacional em matéria tributária surge, precipuamente, como forma de solucionar as limitações dos Estados, tanto em caráter interno, quanto externo, e a promover a transparência fiscal¹¹, como bem destaca Jeffrey Owens, uma vez que “o combate aos paraísos fiscais deve ser visto como parte de um crescente movimento rumo à transparência fiscal, que inclui a participação de governos e ONGs, e exige que as empresas multinacionais sejam mais transparentes em suas operações comerciais”¹².

É, pois, de interesse coletivo a adoção de medidas voltadas ao combate de práticas que reduzam ou excluam a tributação de capitais, bem como à criação de ações que estabeleçam controle frente às movimentações e operações realizadas pelos contribuintes em um contexto amplo.

De igual interesse é a busca pela extinção de jurisdições com políticas voltadas, especialmente, à promoção de regimes diferenciados de tributação – pautados na administração de alíquotas inferiores àquelas utilizadas por outras jurisdições – e, também, de medidas que favoreçam a não incidência tributária ou isenções. As políticas elaboradas com vistas a atrair investimentos, promover a concorrência e impulsionar o mercado interno, sabidamente, instigam a fuga de recursos e favorecem efeitos econômico-sociais negativos, uma vez que “os ativos mantidos no exterior implicam significativos prejuízos à receita de países desenvolvidos, em desenvolvimento e economias emergentes. O valor exato dessa perda arrecadatória é controverso, mas certamente ultrapassa bilhões de dólares”¹³.

Considerando tal propósito mundial¹⁴, a troca de informações entre Administrações para fins tributários demonstra-se como meio eficiente para assegurar o cumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes, e, sobretudo, para garantir a aplicação, a eficácia e a equalização das normas internas em relação a outras jurisdições.

O mecanismo, em atenção aos contribuintes que exercem fatos de alcance internacional, simplifica a identificação de condutas maliciosas e, por esse motivo, representa meio imprescindível para conduzir a transição dos sistemas à noção de transparência fiscal.

¹¹ Princípio constitucional implícito, a transparência fiscal remete-se à ideia de que as atividades financeiras devem ser desenvolvidas com base na clareza, abertura e simplicidade. Direcionada tanto ao Estado quanto à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais, a sua concepção visa balizar e modular gestões responsáveis, a criar normas antiabuso, assim como a abertura do sigilo bancário (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência no direito financeiro. *Revista Eletrônica da AGU*. 2003, p. 159. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223>>. Acesso em: 20 maio 2017).

¹² OWENS, Jeffrey. O longo caminho rumo à transparência fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 447.

¹³ *Ibidem*, p. 445.

¹⁴ Owens defende a existência de uma tendência global voltada à maior abertura nas relações governamentais, entre investidores e a sociedade civil (OWENS. Loc. cit.).

Logo, considerando haver maior repercussão interna, optou-se no presente estudo por, entre os cinco métodos existentes para a troca de informações¹⁵, explorar aquele de caráter automático¹⁶.

Pois bem. O intercâmbio automático de informações envolve, conforme definido pela OCDE, a transmissão sistemática e periódica de informações em massa dos contribuintes, pelo país fonte, compreendendo diferentes categorias de rendimentos – como, por exemplo, os dividendos, valores recebidos a título de *royalties*, salários e pensões. Não somente, na referida modalidade englobam-se quaisquer outros dados que possuam alguma utilidade às Administrações, como a mudança de residência ou a compra ou venda de bens imóveis¹⁷.

A estruturação da cooperação internacional para fins tributários viabiliza-se, pois, a partir da implementação de normas padrões. Logo, o intercâmbio automático, como ferramenta para garantir a eficácia da legislação tributária interna, não se restringe a uma única e isolada base jurídica, bem como a um único e isolado modelo. Exemplo disso é a utilização do art. 26 do *Model tax convention on income and on capital*¹⁸, em acordos bilaterais sobre dupla tributação; do art. 6º da Convenção para Assistência Administrativa Mútua em matéria fiscal, empregado em acordos tanto bilaterais quanto multilaterais¹⁹; e, ainda, em acordos baseados em ações intergovernamentais, a exemplo do que ocorre com os Estados Unidos da América, por meio do *FATCA*, e na Suíça, por meio do modelo *RUBNIK*²⁰.

A propósito, para contribuir com processo de implementação da troca de informações, pelo método automático, a OCDE disponibiliza a todas as jurisdições interessadas um modelo básico de acordo – denominado por *Model memorandum of understanding on automatic exchange*²¹.

Trata-se, pois, de uma sistemática produzida, debatida e conduzida com acuidade pelas instituições globais.

2.1. Intercâmbio de informações na experiência da OCDE: a convenção multilateral sobre assistência mútua em matéria fiscal e o fórum global

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) cumpre papel de destaque na comunidade internacional²².

¹⁵ A pedido, espontâneo, automático, simultâneo e presencial.

¹⁶ O termo não deve ser interpretado em sua literalidade, isto é, como se os fatos fossem reportados entre os Estados imediatamente ao próprio acontecimento. O método automático diz respeito, pois, à implantação de sistemas informatizados que viabilizam uma comunicação periódica entre jurisdições.

¹⁷ OECD. *Automatic exchange of information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*. 2012, p. 07. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

¹⁸ OECD. *Model tax convention on income and on capital*. 2017, p. 489. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page489>. Acesso em: 12 mar. 2017.

¹⁹ OCDE. Op. cit., p. 05.

²⁰ OWENS, Jeffrey. O longo caminho rumo à transparência fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOSoft, 2013, p. 461.

²¹ Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2662204.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

²² Sua fundação se deu em 1960 e, atualmente, conta com 35 membros, tanto em desenvolvimento quanto desenvolvidos. Brasil, Índia, Indonésia, China e África do Sul, embora não sejam mem-

Na medida em que as jurisdições foram experimentando limitações, principalmente quando da implementação de ações contra, por exemplo, a evasão fiscal, bem como dificuldades para estabelecer acordos bilaterais e multilaterais de cooperação administrativa em matéria tributária, a designação de uma liderança maior pautada na harmonização de interesses e políticas, bem como na solução das disproporções dos sistemas legislativo, financeiro e tributário, tornou-se inevitável.

Nesse cenário, a Organização despontou como uma estratégia arrojada, contribuindo para o desenvolvimento de uma rede global de políticas inclusivas, “ajudado os países na implementação de políticas de boa governança, na reforma e melhoria de suas políticas econômicas, com vistas a promover um crescimento econômico generalizado”²³.

Exemplo disso, em 1988, os Estados membros da OCDE e os Estados membros do Conselho da Europa²⁴ subscreveram o primeiro instrumento amplo em matéria de cooperação fiscal: a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária²⁵.

No ano de 2000, por meio de seus membros, juntamente com as jurisdições que concordaram com a implementação do novo padrão global de fiscalização, a OCDE pôs em trânsito o Fórum Global para Transparência e Troca Automática de Informações Tributárias²⁶.

A sua propositura veio com a finalidade de conduzir estudos e apresentar recomendações relacionadas aos padrões necessários à prevenção e ao combate dos riscos oferecidos pelas jurisdições de perfil não colaborativo em matéria tributária. Através de sua estruturação, portanto, é oferecido aos seus 142 membros e 15 observadores²⁷ bases legais e jurídicas para assegurar a implementação de normas internacionalmente acordadas em matéria de transparência fiscal.

bro diretos da organização, atuam em conjunto como parceiros. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

²³ OECD. *50th anniversary vision statement: meeting of the OECD Council at Ministerial Level*. Paris, 2011, p. 02. Disponível em: <<http://www.oecd.org/mcm/48064973.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

²⁴ No ato, 108 jurisdições participaram – países do G20, todos do BRICS e todos os membros da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

²⁵ Conforme consta em seu relatório explicativo, “foi desenvolvida no âmbito do Conselho da Europa por um comitê de peritos, sob a direção do Comité Europeu de Cooperação Jurídica (CDCJ), com base num projeto inicial elaborado pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE. Peritos de países membros da OCDE não Membros do Conselho da Europa participaram nos trabalhos na qualidade de observadores” (OCDE. *Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal*. 2011, p. 21. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2017).

²⁶ Constituiu-se, nas palavras de Marcos Aurélio Pereira Valadão, “onde as direções a respeito do fortalecimento da transparência tributária serão tomadas. A troca de informações em matéria tributária, ao lado de legislação que permita acesso à verificação dos sócios e proprietários das empresas e de suas atuações é o núcleo da atuação do Fórum” (VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 4, n. 2. Brasília, 2009, p. 04. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4510>>. Acesso em: 25 mar. 2017).

²⁷ Listas disponíveis em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>> e <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/globalforumobservers.htm>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

Com ritmo acelerado nos trabalhos da OCDE e do Fórum Global, e com a amplitude que a discussão alcançou, o texto original da Convenção Multilateral passou por uma revisão em 2010, com o objetivo de “alinhamento com as normas tributárias”²⁸. As alterações empregadas dirigiram-se aos Capítulos III e IV, relativos à troca de informações e às formas de assistência em matéria tributária²⁹.

Com a consciência do ambiente intenso e diversificado das relações econômicas e comerciais à época, a pretensão era a de estabelecer um regramento cuja aplicabilidade fosse de caráter geral e de alcance multilateral. Ou seja, abranger “as diferentes formas de assistência possíveis e [...] um vasto leque de impostos”, possibilitando “uma cooperação internacional mais eficaz entre grande número de Estados, em virtude da uniformidade de aplicação e interpretação das respectivas disposições.”³⁰

O escopo da Convenção é, pois, o compromisso das Administrações, partes signatárias, em promover entre si a troca de informações com finalidade tributária, compreendendo: (i) a análise tributária simultânea e a participação no exame de legislações estrangeiras; (ii) assistência mútua, principalmente em medidas de conservação; e (iii) a outorga de documentos, quando solicitados³¹.

Estão abrangidos na mútua cooperação uma ampla gama de tributos, a saber: (i) os incidentes sobre rendimentos e lucros; (ii) impostos sobre ganhos de capital, quando exigidos separadamente daqueles incidentes sobre rendimentos e lucros; (iii) impostos sobre o patrimônio líquido em nome de uma parte; (iv) todos os anteriores, quando impostos no âmbito de uma subdivisão política ou de autoridades locais de uma parte; (v) contribuição compulsória sobre a seguridade social, devida à Administração ou às instituições de seguridade social estabelecidas pelo Poder Público³²⁻³³.

²⁸ TAXATION, Joint Committee on. *Explanation of proposed protocol amending the multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters*. 2014, p. 04. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4550>>. Acesso em: 14 mar. 2017.

²⁹ Em síntese, as alterações constituíram-se na prescrição de cinco pontos principais: (i) os mecanismos para o intercâmbio de informações mediante solicitação; (ii) a produção de efeitos da troca de informações ocorre também na legislação fiscal interna das jurisdições, assim como em matéria penal e cível; (iii) ausência de restrições ao intercâmbio de informações quando decorrente do princípio da dupla incriminação ou da solicitação de interesse doméstico; (iv) a necessidade de confidencialidade estrita na troca de informações; (v) a necessária disponibilidade de informações confiáveis, como por exemplo, aquelas advindas de instituições financeiras e de declarações contábeis (TAXATION. Loc. cit.).

³⁰ OECD. *50th anniversary vision statement: meeting of the OECD Council at Ministerial Level*. Paris, 2011, p. 02. Disponível em: <<http://www.oecd.org/mcm/48064973.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

³¹ OCDE. *Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal*. 2011, p. 02. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

³² Conforme inciso III, alíneas “a” a “g”, item 1 do art. 2º: (a) Impostos sobre sucessões, herança ou doações; (b) Impostos incidentes sobre a propriedade imóvel; (c) Impostos sobre o consumo geral, como o valor acrescentado ou os impostos sobre vendas; (d) Impostos específicos sobre bens e serviços, tais como impostos especiais de consumo; (e) Impostos sobre a utilização ou propriedade dos veículos a motor; (f) Impostos sobre a utilização ou propriedade de bens móveis que não sejam veículos automóveis; e (g) quaisquer outros tributos (OCDE. Loc. cit.).

³³ OCDE. Loc. cit.

No âmbito do intercâmbio de informações, como estratégia para a cooperação mútua, a Convenção prevê em seu texto cinco categorias diferentes para a operacionalização: (i) a pedido; (ii) automático; (iii) espontâneo; (iv) simultâneo; e (v) presencial³⁴.

De maior importância para o presente estudo, a troca automática de informações encontra previsão no art. 6º da Convenção, e seu processo se desenvolve a partir de sete etapas essenciais:

(i) o contribuinte informa sua identidade e outras informações fiscais a uma fonte pagadora ou instituição responsável, permitindo que sus informações fiscais possam ser coletadas ou que possam ser geradas outras informações a partir daquelas prestadas pelo próprio contribuinte; (ii) a fonte pagadora ou instituição responsável pelo pagamento reporta as informações dos contribuintes não residentes às Administrações Tributárias do país fonte; (iii) a Administração Tributária do país fonte consolida as informações recebidas de acordo com o país de residência; (iv) as informações são criptografadas e enviadas à Administração Tributária do país de residência do contribuinte; (v) a informação é recebida e descriptografada no país de residência do contribuinte; (vi) o país de residência do contribuinte inicia o procedimento automático ou manual das informações recebidas; e (vii) o país de residência do contribuinte analisa os resultados e, se necessário, pode solicitar informações mais detalhadas à Administração estrangeira, ou, caso já possua as informações suficientes, adotar medidas para garantir o cumprimento das obrigações tributárias³⁵.

Para além de seu tecnicismo puro, a troca automática de informações pode ser compreendida como uma ferramenta:

“[...] extremamente útil para fluxos transfronteiriços de participação no capital, *royalties* e dividendos, bem como para reunir informações sobre grandes ativos mantidos no exterior. A experiência [...] demonstra que a troca automática não é fácil: requer o estabelecimento de uma robusta plataforma de TI e o comprometimento de recursos por parte das autoridades fiscais e instituições financeiras. Contudo, uma vez que esses compromissos tiverem sido assumidos, constituem uma poderosa ferramenta para aumentar o nível de *compliance*”³⁶.

É de se ver, ademais, que para operacionalizar o intercâmbio, além da concordância mútua no âmbito da Convenção e da adequação às recomendações de

³⁴ *Ibidem*, p. 04.

³⁵ BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal internacional e administração tributária em rede: o sistema regulatório e prático do intercâmbio internacional de informações tributárias no Brasil e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*. Dissertação (mestrado), Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2014, p. 52. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20\(Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexos-%20Final\).pdf?sequence=1](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20(Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexos-%20Final).pdf?sequence=1)>. Acesso em: 09 jan. 2017.

³⁶ OWENS, Jeffrey. O longo caminho rumo à transparência fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaías Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 449.

confidencialidade, as jurisdições contam com as ferramentas *Country-by-country reports*³⁷ e *Common reporting standard*³⁸.

2.2. Intercâmbio de informações na experiência dos Estados Unidos da América: o *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*

No âmbito da 111ª reunião legislativa do governo dos Estados Unidos da América (EUA) houve a promulgação do denominado *Hiring Incentives to Restore Employment*, conhecido também por *Hire Act*³⁹. Em cenário pós-crise de 2008, a medida comunicou a concessão de incentivos fiscais às empresas quando responsáveis pela contratação de trabalhadores desempregados.

No entanto, considerando que a outorga de incentivos fiscais representa, pois, renúncia de receita, e que o governo americano carecia de um regramento voltado à conformidade de seu sistema tributário, o *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*⁴⁰ foi instituído – como parte do “Hire Act” – com a finalidade de desenvolver, principalmente, o combate à participação e ocultação de rendimentos e/ou receitas pelos “U.S. persons”⁴¹, em jurisdições de sistemática predatória.

O contexto da criação da medida FATCA, aliás, é bem descrito por Wilson Faria e Alessandra Rocha, conforme:

“O Governo americano decidiu elaborar uma legislação para impedir as denominadas ‘US persons’ [...] a praticar evasão fiscal fora dos EUA, após as revelações do Swiss Banking Scandal em 2010, onde foi revelado que, ao que tudo indica, muitos ‘FAT CATs’ estavam escondidos em investimentos não declarados e, portanto, evitando o recolhimento dos tributos devidos sobre as contas localizadas em localidades, como Suíça, Ilhas Cayman, Cingapura e Hong Kong. Conforme os detalhes do escândalo começaram a aparecer, as autoridades americanas foram surpreendidas

³⁷ Resultante da Ação n. 13 do Projeto “BEPS” (Base Erosion and Profit Shifting), trata-se de relatório elaborado para comunicar as jurisdições relativamente às empresas multinacionais (OECD. *Country-by-country reporting*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm>>. Acesso em: 18 mar. 2017).

³⁸ Desenvolvido a requerimento do G20, trata-se de modelo que “estabelece as informações de contas financeiras a serem trocadas, as instituições financeiras obrigadas a relatar, os diferentes tipos de contas e os contribuintes abrangidos, bem como os procedimentos comuns, de diligência, a serem seguidos pelas instituições financeiras” (OECD. *Automatic exchange portal*. Tradução nossa. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>>. Acesso em: 18 mar. 2017).

³⁹ O ato normatizou, entre outras questões, os incentivos fiscais para as empresas responsáveis pela contratação de trabalhadores desempregados (U.S. GOVERNMENT. *111th Congress Public Law 147*. 2010. Disponível em: <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/html/PLAW-111publ147.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2017).

⁴⁰ Em tradução livre, “Ato de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras”.

⁴¹ Para fins do FATCA, é termo utilizado como definição de: (i) cidadão ou residente dos Estados Unidos; (ii) associação doméstica; (iii) empresa doméstica; (iv) qualquer outro Estado que não seja estrangeiro; (v) qualquer sociedade estrangeira voltada à proteção de bens (denominadas por *trust*), quando: (v.i) um tribunal nos Estados Unidos é capaz de exercer supervisão primária sobre ela, e (v.ii) uma ou mais pessoas dos Estados Unidos têm autoridade para controlar todas as suas decisões substanciais; e (vi) qualquer outra pessoa que não seja estrangeira (INTERNAL REVENUE SERVICE. *Foreign persons*. 2017. Tradução nossa. Disponível em: <<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-persons>>. Acesso em: 07 mar. 2017).

com o escopo da evasão fiscal que estava escondida por detrás destas operações financeiras estrangeiras [...]”⁴².

O escopo do referido ato é, portanto, compelir os cidadãos americanos e residentes na jurisdição americana a relatarem (por formulário próprio), juntamente com a declaração do imposto anual de contribuinte, informações relativas à detenção de ativos financeiros estrangeiros. Contudo, a obrigação junto ao *Internal Revenue Service (IRS)*⁴³ é imposta especificamente nas situações em que os valores ultrapassam a quantia de US \$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares).

As Instituições Financeiras Estrangeiras – denominadas por *Foreign Financial Institutions (FFI’s)* –, e as Entidades Não Financeiras Estrangeiras – *Non-Financial Foreign Entity (NFFE’s)* – por sua vez, se sujeitam em sentido mais amplo às regras do FATCA. Seus deveres consistem, essencialmente, em colher e reportar – periodicamente – informações relativas aos ativos e às operações financeiras vinculadas aos contribuintes norte-americanos, residentes ou atuantes em jurisdições diversas. Haverá, em cada oportunidade, a realização de procedimentos de identificação e de “due diligence”⁴⁴.

Nesse aspecto, a propósito, Luís Eduardo Schoueri e Matheus Calicchio Barbosa destacam que

“No regime do FATCA, não são apenas os contribuintes estadunidenses cujos ativos financeiros no exterior atendam os requisitos legais que devem reportar ao fisco. Também instituições financeiras de outros Estados são obrigadas a fornecer às autoridades tributárias as informações que possuem sobre contas mantidas por contribuintes dos Estados Unidos ou por entidades estrangeiras em que eles possuam participação substancial”⁴⁵.

A normativa americana, instituída a partir de objetivos muito bem delimitados, pauta-se, portanto, no intercâmbio de informações entre contribuintes, instituições financeiras e não financeiras e governos cooperantes, como meio de controle à evasão fiscal e às práticas que reduzam substancialmente a aplicabilidade das normas americanas de incidência tributária.

Tem-se como indiscutível o seu impacto na ordem global, não obstante se trate de norma de conformidade tributária interna. Isso porque a sistemática elaborada pelos EUA alcança informações financeiras significativas para o combate de práticas contrárias à ordem tributária, principalmente quando considerada a possibilidade de identificar capitais ocultos em outras jurisdições.

No que concerne à abrangência das disposições do FATCA, há que se destacar que, desde o início da sua operacionalização, foram firmados diversos acordos

⁴² FARIA, Wilson Rodrigues de; e ROCHA, Alessandra M. Gonçalves. O combate internacional à evasão fiscal: como FATCA pode afetar as instituições financeiras brasileiras. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* ano 16, n. 59, janeiro/março de 2013, p. 382.

⁴³ Órgão equiparável à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁴⁴ INTERNAL REVENUE SERVICE. *Summary of key FATCA provisions*. 2016. Disponível em: <<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-persons>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento*: homenagem ao professor Isaias Coelho. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 500.

de cooperação intergovernamentais. Entre as jurisdições signatárias, encontra-se o Brasil⁴⁶.

Denominados por *Intergovernmental Agreement* (IGA), os acordos, cuja celebração viabiliza a troca automática de informações, foram projetados visando à supressão de eventuais discrepâncias entre as legislações domésticas signatárias e as diretrizes do ato de conformidade.

O conteúdo e a abrangência do FATCA são extensos. Ante a perspectiva do presente estudo, introduz ao leitor uma síntese objetiva do propósito e da estruturação da matéria frente ao Estado americano.

3. A incorporação e a operacionalização dos instrumentos voltados ao intercâmbio automático de informações para fins tributários no Brasil

3.1. Considerações iniciais

A acuidade e o zelo dispensados à matéria da troca automática de informações, decorrentes do reconhecimento da carência global no trato com o sistema tributário, são perceptíveis nesse ponto do estudo. Isso se deve, além da dedicação para a instauração de um padrão global de fiscalização, à contribuição para a garantia da soberania e da eficácia do ordenamento jurídico de cada jurisdição.

O Brasil, não obstante o carecimento de regulamentação própria e específica para disciplinar o intercâmbio de informações tributárias no âmbito internacional, qual seja sua forma, encontra em seu quadro normativo enunciados prescritivos que viabilizam as ações intergovernamentais em matéria de cooperação internacional.

De um lado, a Constituição Federal de 1988 que, além dos princípios e garantias fundamentais contidos no art. 5º, elenca o princípio de “cooperação entre os povos para o progresso da humanidade”⁴⁷, um dos balizadores das relações internacionais do Estado brasileiro. De outro, o Código Tributário Nacional (CTN) que confere a garantia de eficácia na aplicação de tratados e convenções internacionais em relação à legislação tributária interna, conforme disposto no art. 98⁴⁸, e que evidencia a possibilidade de haver, por meio de tratados, acordos ou convênios, a permuta de informações tributárias com outras jurisdições, nos termos do parágrafo único de seu art. 199⁴⁹⁻⁵⁰.

⁴⁶ Informação verificável em: U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. 2017. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

⁴⁷ “Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] IX – cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; [...]” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoacompilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017).

⁴⁸ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoacompilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017).

⁴⁹ “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 fiscali-

Como visto, o intercâmbio de informações em matéria tributária entre as nações é instrumentalizado através de tratados, convenções e acordos bilaterais. Trata-se, pois, de fontes do Direito Internacional Público e que, conforme Marco Aurélio Greco “[...] por não terem *status* constitucional, as disposições neles contidas não podem alterar previsões constitucionais [...] devem estar em conformidade com a Constituição”⁵¹.

A partir dessa concepção, e considerando que tais instrumentos retratam uma “manifestação plurilateral de vontade nele formalizada”⁵², ou seja, mecanismos em que “a vontade nacional, afirmativa quanto à assunção de um compromisso externo, assenta sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos”⁵³, é necessária, para além da existência da estruturação textual em si, a observância de uma série de medidas procedimentais internas, sem as quais não se instaura o termo inicial de validade e eficácia no ordenamento doméstico – bem como a vinculação entre as partes celebrantes⁵⁴.

Consigne-se, ademais, que a força vinculante se remete ao óbice relativo à desvinculação unilateral das obrigações convencionais firmadas por um dos Estados celebrantes, de tal forma que preexistiria

“[...] à homologação do tratado pelo Congresso Nacional (CF, art. 49, I), [...] conclusão derivada de duas ordens de considerações: ‘1ª) se não existira validamente o tratado, o Congresso homologaria contra significativamente o inexistente; 2ª) esse dispositivo constitucional só prevê a homologação congressual de atos internacionais *latu sensu* que impliquem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional – não indiscriminadamente a todos os tratados.’ Porém, é de considerar que, embora haja tal vinculação, não se pode concluir que as partes estejam ‘obrigadas imediatamente à execução (aplicação) integral’”⁵⁵.

Desse modo, o rito de incorporação das celebrações internacionais no ordenamento brasileiro se perfaz conforme a conjugação dos arts. 49, I⁵⁶ e 84,

zação de tributos” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoacompilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017).

⁵⁰ BASTOS, Frederico Silva; e ESTELLITA, Heloísa. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCO-Soft, 2013, p. 478.

⁵¹ BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal internacional e administração tributária em rede: o sistema regulatório e prático do intercâmbio internacional de informações tributárias no Brasil e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*. Dissertação (mestrado), Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2014, p. 83. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20\(Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexos-%20Final\).pdf?sequence=1](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20(Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexos-%20Final).pdf?sequence=1)>. Acesso em: 09 jan. 2017.

⁵² BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 232.

⁵³ REZEK, Francisco. *Direito internacional público*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p. 90.

⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. Op. cit., p. 121.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 232-233.

⁵⁶ “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; [...]” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoacompilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017).

VIII⁵⁷ da Carta Maior brasileira, através (a) do envio do texto ao Congresso Nacional⁵⁸; (b) da aprovação do texto pelo Congresso, por meio de Decreto Legislativo; (c) do retorno à Presidência, para que haja a troca ou depósito do instrumento de ratificação do tratado⁵⁹; e (d) a promulgação do texto, pelo Presidente da República, por meio de Decreto⁶⁰.

Francisco Rezek bem explica o procedimento:

“No Brasil se promulgam por decreto do presidente da República todos os tratados que tenham feito objeto de aprovação congressional antes da ratificação ou adesão. Publicam-se apenas, no Diário Oficial da União, os que hajam prescindido do assentimento parlamentar e da intervenção confirmatória do chefe de Estado. No primeiro caso, o decreto de promulgação não constitui reclamo constitucional: ele é produto de uma praxe tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais do Império. Cuida-se de um decreto, unicamente porque os atos do chefe de Estado costumam ter esse nome. Por nada mais. Vale aquele como ato de publicidade da existência do tratado, norma jurídica de vigência atual ou iminente. Publica-os, pois, o órgão oficial, para que o tratado – cujo texto completo vai em anexo – se introduza na ordem legal, e opere desde o momento próprio. A simples publicação no Diário Oficial, autorizada pelo ministro das Relações Exteriores e efetivada pela Divisão de Atos Internacionais do Itamaraty, garante a introdução no ordenamento jurídico nacional dos acordos celebrados no molde ‘executivo’ – sem manifestação tópica do Congresso ou intervenção formal, a qual quer título, do presidente da República”⁶¹.

Com a finalização do protocolo interno, a integração ao ordenamento jurídico brasileiro se consumará a partir da publicação do texto em veículo oficial, que, nas palavras de José Soto Maior Borges:

“[...] tem efeito análogo ao da publicidade das leis. O ato convencional internacional produz efeitos imediatos na ordem nacional (CF, art. 5º, § 1º). Afeta expectativas de legítimos interesses, direitos, pretensões, e ações, sem a necessidade de ordens de execução no âmbito do direito nacional. Seria contrário à justiça mais elementar essas normas conven-

⁵⁷ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; [...]” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao-compilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017).

⁵⁸ Verificar o Regimento Interno da Câmara dos Deputados, aprovado pela Resolução n. 17/1989, especificamente seus arts.: 32, XV, “c”; e 53, III; bem como o Regimento Interno do Senado Federal, em seu art. 48, XXVIII.

⁵⁹ Momento no qual o Poder Executivo expressa “o consentimento definitivo em obrigar-se pelo tratado internacional” (TREVISAN. Rosaldo. *Tratados internacionais e o direito brasileiro*. In: BRITTO, Demes; e CASEIRO, Marcos Paulo (org.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2014. v. 1, p. 376). Isso significa, portanto, segundo Rezek, que a “ratificação é o ato unilateral com que a pessoa jurídica de direito internacional, signatária de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se” (REZEK, Francisco. *Direito internacional público*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016, p. 76).

⁶⁰ TREVISAN. Rosaldo. Op. cit., p. 368.

⁶¹ REZEK, Francisco. Op. cit., p. 105.

cionais estivessem desvinculadas da publicidade. Pois é precisamente na publicidade dos atos governamentais (CF, art. 37, *caput*) que assenta a presunção de conhecimento geral do texto de lei, condição *sine qua non* para a inescusabilidade do seu descumprimento, sob pretexto de desconhecimento. Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece (LICC, art. 3º). O mesmo deve valer para o tratado”⁶².

Os tratados, convenções e acordos internacionais celebrados que passam pelo crivo dos Poderes Legislativo e Executivo, e são introduzidos na ordem interna, produzem efeitos tanto sobre as pessoas físicas quanto as jurídicas, tal como ocorre com as leis internas. São características próprias do Direito Internacional, aliás, a ausência de hierarquia e a valorização da regra *pacta sunt servanda*⁶³.

Para além, em tema de tributação é imperioso observar que os enunciados prescritivos firmados e ratificados por meio de tratados, acordos e convenções vigoram e aplicam-se, sempre, em harmonia com a legislação interna.

3.2. A convenção multilateral e o FATCA: da ratificação à instituição da e-financeira

No âmbito da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, cuja assinatura pelo governo brasileiro ocorreu em 3 de novembro de 2011⁶⁴, a aprovação do texto pelo Congresso Nacional se deu através do Decreto Legislativo de n. 105, de abril de 2016. Obedecendo ao rito de incorporação dos tratados internacionais, o instrumento de ratificação foi depositado junto ao Secretário-Geral da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) em 1º de junho de 2016⁶⁵. Continuamente, houve a promulgação do texto por meio do Decreto de n. 8.842, de agosto de 2016.

É de se destacar, nesse ponto, que no ato de promulgação o Brasil fez reservas quanto a assistência mútua, se abstendo de prestar informações relativas à recuperação de qualquer crédito tributário ou de multas administrativas, bem como de realizar notificações, inclusive de documentos, por via postal, em relação a todos os tributos⁶⁶.

Os termos da Convenção, portanto, têm aplicabilidade em todo território brasileiro relativamente aos seguintes tributos: (a) imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; (b) programa de Integração Social e Pro-

⁶² BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 239.

⁶³ REZEK, Francisco. Op. cit., p. 127.

⁶⁴ Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/fatca-governments>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

⁶⁵ Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/fatca-governments>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

⁶⁶ “Art. 1º Fica promulgado o texto da Convenção [...], com as seguintes reservas: I – nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.b, da Convenção, o Governo brasileiro não prestará assistência quanto à recuperação de qualquer crédito tributário ou quanto à recuperação de multas administrativas, para todos os tributos; II – nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.d, da Convenção, o Governo brasileiro não prestará assistência quanto à notificação para todos os tributos; e III – nos termos do Artigo 30, parágrafo 1º.e, da Convenção, o Governo brasileiro não permitirá que sejam feitas notificações por meio postal, conforme disposto no Artigo 17, parágrafo 3º”.

grama de Formação do Patrimônio do Servidor Público; (c) imposto sobre os Produtos Industrializados; e (d) qualquer outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com exceção da matéria aduaneira.

No âmbito do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), nos termos do Acordo de Cooperação Intergovernamental firmado com os Estados Unidos da América, cuja celebração ocorreu em 23 de setembro de 2014 – antes mesmo do Acordo Multilateral da OCDE –, a aprovação congressional sobreveio através do Decreto Legislativo de n. 146, de junho de 2015. Logo, por meio do Decreto de n. 8.506, de agosto de 2015, promulgou-se o texto em sua integralidade, sem maiores reservas – com exceção aos atos que resultem em revisão do Acordo ou em ajustes complementares que acarretem encargos ou compromissos gravosos com o patrimônio nacional, nos termos do inciso I do art. 49 da Constituição Federal⁶⁷.

A garantia de eficácia e aplicação do intercâmbio automático de informações no Brasil, tanto na experiência da Convenção Multilateral da OCDE quanto do Acordo Intergovernamental com os EUA, ultrapassa a literalidade de seus conteúdos.

Exemplo disso, para além da harmonização com os comandos constitucionais, e a fim de cumprir com os termos firmados e ratificados de ambas as celebrações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinou, por meio da Instrução Normativa de n. 1.571, de julho de 2015, a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Fazenda por meio da ferramenta “e-Financeira”.

Constituindo “único canal de prestação de informações [...] à Receita Federal”⁶⁸ o instrumento, proposto em substituição e complementação à antiga Dimof, configura o início da concretização da participação do Brasil na cooperação global para a transparência em matéria tributária. Nesse sentido,

“As instituições financeiras devem fornecer, em periodicidade semestral, à Receita Federal dados que contribuirão para o aprimoramento da seleção de contribuintes a serem fiscalizados e que servem também para o cumprimento do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), cuja primeira troca de informações, sob a égide da reciprocidade entre a RFB e o IRS (Receita Federal Norte-americana), ocorreu em setembro de 2015. A troca é anual, referente a dados financeiros do ano anterior. Cabe destacar que a e-Financeira também captará, para fatos referentes a 2017, os dados necessários para o cumprimento do *Common Reporting Standard* (CRS), acordo multilateral de troca de informações financeiras patrocinado pelo Global Forum, ratificado pelo Brasil e cujas primeiras trocas ocorrerão a partir de 2018”⁶⁹.

⁶⁷ “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; [...]” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017).

⁶⁸ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Nota de esclarecimento sobre a e-financeira*. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/fevereiro/nota-de-esclarecimento-sobre-a-e-financeira>>. Acesso em: 12 maio 2017.

⁶⁹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual de fiscalização 2017*. Disponível em:

É nesse sentido, no processo interno de implementação do padrão mundial de fiscalização, que o Brasil garantirá não só a eficácia da arrecadação, mas, principalmente, a estruturação e a valorização de um sistema tributário transparente e equânime.

4. Tributação da renda, justiça, cidadania e transparência fiscal: o fim da era do sigilo bancário e fiscal

A sociedade contemporânea traduz “um sistema vasto e complexo de cooperação para o benefício mútuo”⁷⁰. A obrigação tributária (“pagar impostos”), por sua vez, denota um dever fundamental⁷¹, e é concebida como sendo a “contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”⁷².

A partir dessa constatação, importa a recapitulação dos três objetivos intrínsecos aos instrumentos de intercâmbio de informações, minuciosamente e exaustivamente explorados no presente artigo.

A cooperação multilateral em matéria tributária originou-se, em apartada síntese, a partir da averiguação do progresso das jurisdições de tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados, e o crescente recuo de desempenho na arrecadação tributária nas demais nações.

De um lado, o movimento, investindo em ferramentas e compromissos viabilizadores da identificação bilateral e multilateral de operações que apontem pela caracterização de evasão fiscal ou planejamento tributário arrojado, visa induzir o comportamento dos contribuintes, buscando garantir a destinação dos recursos às jurisdições competentes.

De outro lado, subjacente ao primeiro, visa à garantia, eficácia e aplicabilidade dos comandos constitucionais voltados à arrecadação e aos deveres em que se ampara, bem como à sustentação e aprimoramento do sistema tributário de cada jurisdição. E, por fim, o combate às jurisdições não colaborativas, cujas normas de sigilo fiscal e a sistemática de tributação impedem a harmonização global e fomentam a guerra fiscal mediante conduta predatória.

A perspectiva concernente ao tema, portanto, é inequívoca. Não obstante, a doutrina reiteradamente emprega em sua abordagem uma visão propriamente reductionista, pautada em uma análise puramente semântica e sintática. Exemplo disso é a numerosa gama de conteúdo elaborado, cuja oposição à assistência mú-

em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2017.

⁷⁰ LOVETT, Frank. *Uma teoria da justiça, de John Rawls*. Porto Alegre: Penso, 2013, p. 32.

⁷¹ Conforme José Casalta Nabais, deveres fundamentais, categoria autônoma, podem ser compreendidos a partir de uma aceção lógica e de um fundamento jurídico. Nesse, os deveres têm existência material na ordem constitucional. Naquela, os deveres podem ser entendidos como sendo a “expressão da soberania do estado, mas de um estado assente na primazia da pessoa humana [...]” (NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie* ano 3, n. 2. São Paulo, 2002, p. 09-30. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246>>. Acesso em: 12 abril 2017, p. 12-17).

⁷² TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

tua internacional fundamenta-se, pura e simplesmente, nos comandos relativos ao sigilo fiscal e bancário dos contribuintes. Ignorando, portanto, o pragmatismo – isto é, a experiência normativa considerada diante do complexo social.

A respeito dessa conclusão, a qual impeliu o presente trabalho, André Folloni, em situação análoga, bem discorre:

“A doutrina tributarista, no Brasil, costuma limitar duplamente sua apreensão a respeito dos temas da justiça tributária. Em primeiro lugar, limita-a porque a reduz, praticamente, à igualdade tributária e à capacidade contributiva, num expediente redutor, que separa o direito tributário da destinação do produto da arrecadação ou dos efeitos concretos gerados na vida dos contribuintes. Em segundo lugar, limita-a porque reduz seu exame, normalmente, aos tributos com função arrecadatória – a tradicional função fiscal dos tributos. Novo expediente redutor, a cindir o direito tributário da política fiscal”⁷³.

A compreensão quanto ao intercâmbio de informações para fins tributários e a praticabilidade de uma tributação e fiscalização justas e transparentes devem, pois, ser interpretadas a partir do ângulo da semiótica. Isto é, analisadas através da união dos planos semântico, sintático e pragmático, para além, portanto, dos enunciados prescritivos fechados em si, posto que somente “um pensamento pragmático, preocupado com os efeitos das normas jurídicas, poderá considerá-la”⁷⁴.

Pois bem. Frente à problemática de que “as pessoas não gostam de pagar tributos e desejam evitar que isso aconteça quando possível”; de que há a necessidade de o Estado “restringir a habilidade dos contribuintes de trapacear sem, ao mesmo tempo, conceder aos agentes fiscais autoridade discricionária indevida”⁷⁵; e frente à percepção de que a sociedade contemporânea é um sistema voltado à cooperação como forma de garantia do bem comum, cooperação essa cujos termos devem ser “considerados como equânimes ou justos, de todos os lados [...]”⁷⁶, a implementação de tratados, convenções e acordos voltados à assistência mútua em matéria tributária, no que condiz ao intercâmbio de informações, demonstra-se como mecanismo próprio da justiça fiscal.

É certo que a compreensão social quanto à conveniência e aos benefícios da padronização global dos Fiscos esbarra no cenário em que a tributação tem sido “amplamente percebida como sendo injusta e administrada de forma voluntariosa e corrupta”⁷⁷. No entanto, é certo também que o Estado, enquanto garantidor da justiça tributária, tem por dever “certificar-se de que aqueles que deveriam estar no sistema estão no sistema, e que eles cumprem as normas”⁷⁸.

⁷³ FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 202.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 380.

⁷⁵ BIRD, Richard M. Transparência fiscal e desenvolvimento. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOSoft, 2013, p. 184.

⁷⁶ LOVETT, Frank. *Uma teoria da justiça, de John Rawls*. Porto Alegre: Penso, 2013, p. 32.

⁷⁷ BIRD, Richard M. Op. cit., p. 171.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 173.

Isso porque, nas palavras de Klaus Tipke:

“O Estado, fundado na propriedade privada dos meios de produção, está obrigado a se apoiar principalmente mediante tributos exigidos para o cumprimento de suas funções. Sem impostos ou contribuintes ‘não pode se construir nenhum Estado’, nem o Estado de Direito nem, desde logo, o Estado Social. [...] Em um Estado de Direito deve-se atuar com justiça na medida do possível. Essa é a máxima exigência que deve considerar um ente político. Essa exigência não pode ser anulada ou deslocada em seu conteúdo essencial por outras aspirações. Este é também o ponto de partida para as constituições que invocam de modo expresso a justiça, ou a justiça tributária”⁷⁹.

Estabelecida essencialmente por meio da igualdade e legitimidade⁸⁰, a justiça tributária retrata o quadro em que as imposições devem se lançar para além do texto de lei, contemplando a ponderação da justiça, em si, conforme cada caso concreto. O poder de tributar, nesse ponto de vista, acaba por se tornar direito de tributar, “limitado constitucionalmente não só em sentido formal, mas em sentido material”⁸¹.

Assim, o empenho na construção de tratados, convenções e acordos voltados à repressão da ocultação de rendimentos e receitas pelos contribuintes e, conseqüentemente, à opressão de jurisdições não colaborativas, conjuntamente com o desenvolvimento de painéis que auxiliam no aprimoramento político-legislativo das jurisdições, são ações que tangenciam a justiça fiscal ao trato da matéria de arrecadação e manutenção da tributação da renda, impondo a observância aos demais princípios constitucionais⁸².

O cerne do tema é, pois, a justiça fiscal como vetor da promoção dos direitos fundamentais. A reestruturação da arrecadação, o preenchimento de lacunas normativas e a implantação da transparência fiscal, tal como proposto pelos movimentos de cooperação, impulsionam a equalização e eficácia dos sistemas tributários mediante a percepção do contexto da globalização. Raquel de Naday Di Credro bem explica:

“Desse modo, falar de direitos fundamentais significa abordar tudo aquilo que é mais caro à sociedade para que esta possa se desenvolver tanto no campo social, como no campo econômico e cultural, aperfeiçoando-se com o surgimento de novas necessidades humanas, de acordo com as mo-

⁷⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 27. Tradução nossa.

⁸⁰ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim et al. *Direito tributário* (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 188.

⁸¹ VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia Unibrasil* v. 7, n. 7. Curitiba, 2010, p. 19. Disponível em: <<http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/download/111/110>>. Acesso em: 21 maio 2017.

⁸² A exemplo de Viviane Nery, seriam eles: “[...] do justo gasto do tributo afetado, da capacidade contributiva, transparência fiscal, moralidade tributária, solidariedade fiscal [...], intributabilidade do mínimo existencial, cidadania fiscal unilateral e bilateral, ética fiscal pública e privada, razoabilidade, proporcionalidade [...]” (*Ibidem*, p. 21).

dificações estruturais da sociedade. [...] Para a realização de políticas públicas por parte do Estado com vistas à efetivação dos direitos fundamentais constitucionais é necessário o lastro monetário, quer dizer, para qualquer atividade do Estado em prol do cidadão é preciso que possua recursos financeiros para custear as obras e medidas adotadas no fim a que se propõe. Por sua vez o Estado obtém recursos para elaboração e estabelecimento de políticas públicas principalmente por meio da arrecadação em tributos”⁸³.

Nessa perspectiva, é certo que o Estado, com vistas ao cumprimento de seus deveres e à estruturação de um ordenamento justo, não pode, discricionariamente, lançar e sujeitar os contribuintes à tributação e fiscalização excessivas. Deverá prevalecer, pois, a vinculação à legislação e, principalmente, a observância ao princípio do devido processo legal e os seus corolários princípios da ampla defesa e do contraditório.

Ao mesmo passo em que a sociedade, sob a égide da solidariedade e cidadania fiscal, é corpo igualmente responsável pela concretização de seus direitos fundamentais e pela manutenção de uma tributação justa e transparente. Ricardo Lobo Torres, citado por Viegas, bem explica:

“A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. (*sic*) [...] Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não se encontra melhor campo de aplicação que o direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal. [...] A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direito e deveres fiscais”⁸⁴.

A partir dessa construção é notável que a cooperação mútua em matéria tributária, no que condiz com a troca de informações, não deixa de se alinhar aos ditames constitucionais, morais, éticos e justos de um Estado Democrático.

Exemplo disso, a OCDE, quando da estruturação da Convenção Multilateral, trouxe no art. 21 a questão da “proteção das pessoas e limites à obrigatoriedade de prestação de assistência”. Há, ali, expressa previsão de que as suas disposições não poderão ser interpretadas “no sentido de limitar os direitos e as garantias concedidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa do Estado requerido”⁸⁵. Transporta, igualmente, uma série de limitações quanto à interpre-

⁸³ DI CREDDO, Raquel de Naday. O pagamento de tributos e a justiça fiscal. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná* n. 3. Curitiba, 2012, p. 193. Disponível em: <http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2012/Artigo_7_O_pagamento_de_tributos.pdf>. Acesso em: 02 maio 2017.

⁸⁴ VIEGAS, Viviane Nery. Op. cit., p. 21.

⁸⁵ OECD. EUROPE, Council. *The multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters: amended by the 2010 Protocol*. OECD Publishing, 2011, p. 22. Tradução nossa. Disponi-

tação do instrumento frente à particularidade de cada legislação e modo de operar de cada Estado.

Complementarmente, traz no bojo do art. 22 parâmetros de confidencialidade aos quais as jurisdições deverão se ater quando do intercâmbio de informações. Isso porque é expressamente reconhecido que tanto os sujeitos passivos quanto as Administrações Tributárias, têm o direito de sigilo permanente sobre seus dados.

Nessa perspectiva, os Estados devem promover ferramentas e normativas voltadas à proteção e garantia de que “as informações fornecidas serão usadas apenas para os fins permitidos pelo instrumento de intercâmbio de informações”⁸⁶.

No âmbito do FATCA, por outro lado, as jurisdições são “convidadas a preencher um livro de informações internacionais de segurança de dados e infraestrutura”, a fim de facilitar a “avaliação das salvaguardas e disposições relativas à confidencialidade, uso e eficácia da infraestrutura antes da troca de informações”⁸⁷.

Ante a análise, resta claro o alcance e o escopo da cooperação mútua entre as Administrações, entendida como sendo a institucionalização de um novo padrão global de fiscalização. Aos olhos da semiótica, seus efeitos são muito mais amplos do que suspeitado, até então, pela doutrina.

5. Conclusão

A inserção das jurisdições no contexto da globalização e a percepção da intensificação da fuga geral de capitais – efeito manifesto da nova experiência mundial –, colocaram em discussão a assimetria entre os sistemas tributários e a dificuldade em se apurar, tributar e arrecadar rendimentos e receitas, uma vez que passíveis de alcançarem proporções internacionais.

Ante a perspectiva de crescimento mundial da denominada guerra fiscal prejudicial, e do recuo da performance da arrecadação tributária, movimentos voltados à harmonização e transparência fiscal foram impulsionados no âmbito de organizações e fóruns internacionais.

A Convenção Multilateral, no âmbito da OCDE, e o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), no âmbito do acordo intergovernamental com os EUA, em grande responsabilidade, denotam normas, ações e painéis, cuja construção é conjunta, firmes e relevantes, tangenciando a aplicabilidade dos instrumentos à manutenção de cada sistema tributário, em conformidade com busca da equalização entre as Administrações Tributárias.

vel em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page3>. Acesso em: 12 mar. 2017.

⁸⁶ OECD. *Keeping it safe: the OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes*, 2012, p. 05. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>>. Acesso em: 04 maio 2017.

⁸⁷ INTERNAL REVENUE SERVICE. *FATCA information for governments*. 2017. Tradução nossa. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/fatca-governments>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

No contexto do Estado brasileiro, que tem se movimentado reiteradamente quanto ao tema da troca de informações para fins tributários, perceptível através da ratificação de tratados, acordos e convenções, bem como da instituição de obrigações acessórias e de normativas voltadas à operacionalização dos termos firmados, verifica-se que carece a doutrina de um olhar verdadeiramente pragmático – aquele cujas normas são interpretadas mediante o enfrentamento da complexidade da sociedade, compreendendo os efeitos e a função dos enunciados eleitos pelo Estado, sob a égide dos princípios constitucionais, enquanto garantidor da justiça fiscal. Há no âmbito doméstico, por certo, a ausência de percepção da motivação do Estado quando da incorporação de celebrações internacionais em matéria fiscal.

A cooperação internacional mútua entre as Administrações Tributárias é, assim, uma ferramenta que distingue os contribuintes entre (i) aqueles que permitem a devida subsunção do fato à norma, recolhendo aos cofres públicos competentes a quantia devida, e (ii) aqueles que lançam mão de práticas como a evasão fiscal e o planejamento tributário arrojado como meio de alcançar a menor onerosidade possível, recolhendo quantias menores às jurisdições de perfil não colaborativo.

É sabível que o Estado, para promover políticas e tarefas constitucionalmente previstas, que garantam o cumprimento aos direitos fundamentais dos cidadãos, bem como para alcançar o desenvolvimento nacional, necessita de lastro monetário. Proveniente, substancialmente, por meio da tributação, logo, diretamente afetado pelos efeitos econômico-sociais negativos da globalização, o produto da arrecadação depende, atualmente, de medidas conjuntas com outras nações – que façam acompanhar as mudanças internas e externas, bem como obstar as investidas de jurisdições não colaborativas.

Representando, pois, a promoção da justiça fiscal, da transparência e cidadania fiscal, os instrumentos de intercâmbio automático de informações, assim como em outras modalidades, auxiliam no aprimoramento e reestruturação do sistema constitucional tributário. Em ações que buscam aperfeiçoar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, acabam por desempenhar importante papel no cumprimento de diretrizes de um Estado Democrático de Direito.

Os alardes às medidas de conformidade e otimização da tributação e fiscalização não devem prevalecer. Embora todos os contribuintes estejam sujeitos a terem seus dados inseridos no intercâmbio com outras jurisdições, somente aqueles que operarem com a finalidade de ocultar seus rendimentos e/ou receitas em outras jurisdições serão enquadrados na legislação correlata. E, a propósito das garantias constitucionais, terão aplicadas as penalidades cabíveis somente após a instauração de competente investigação e da observância ao devido processo legal – seja por via administrativa, seja por meio judicial.

Há, pois, parâmetros consolidados para a incidência dos enunciados e da fiscalização, como por exemplo a exigência de movimentação internacional de quantias mínimas. Ademais, tanto é a preocupação que os termos de celebrações internacionais guardam, em seu bojo, dispositivos voltados à proteção dos contribuintes e à confidencialidade de seus dados.

Estamos diante, portanto, do início de um longo caminho a ser percorrido para a adaptação e a reestruturação do sistema constitucional tributário e, mais além, da renovação da Administração Tributária brasileira. Com a percepção dos efeitos positivos que a cooperação internacional mútua emprega na ordem interna, tem-se um novo momento na relação entre Estado e contribuintes.

Referências

- AVI-YONAH, Reuven. Relatório da OCDE sobre guerra fiscal predatória: uma retrospectiva após uma década. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal internacional e administração tributária em rede: o sistema regulatório e prático do intercâmbio internacional de informações tributárias no Brasil e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*. Dissertação (mestrado), Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2014. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20\(Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexos-%20Final\).pdf?sequence=1](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11730/Frederico%20Bastos%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20-%20v%2007%2005%202014%20(Vers%C3%A3o%20Completa%20e%20Anexos-%20Final).pdf?sequence=1)>. Acesso em: 09 jan. 2017.
- _____; e ESTELLITA, Heloísa. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- BIRD, Richard M. Transparência fiscal e desenvolvimento. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- _____. Decreto Legislativo de n. 105, de abril de 2016. Aprova o texto da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, assinada em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=250460&norma=269914>>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- _____. Decreto n. 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- _____. Decreto Legislativo n. 146, de 25 de junho de 2015. Aprova o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Interna-

- cional e Implementação do FATCA, celebrado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=249469&norma=268980>>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- _____. Decreto n. 8.506, de 24 de agosto de 2015. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8506.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- COMMISSION, European. *Platform for tax good governance: discussion paper on the recommendation on aggressive tax planning*. 2014. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2017.
- DICKEN, Peter. *Mudança global: mapeando as novas fronteiras da economia mundial*. 5. ed. Tradução de Teresa Cristina Felix de Souza. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- DI CREDDO, Raquel de Naday. O pagamento de tributos e a justiça fiscal. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná* n. 3. Curitiba, 2012. Disponível em: <http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2012/Artigo_7_O_pagamento_de_tributos.pdf>. Acesso em: 02 maio 2017.
- FARIA, Wilson Rodrigues de; e ROCHA, Alessandra M. Gonçalves. O combate internacional à evasão fiscal: como FATCA pode afetar as instituições financeiras brasileiras. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* ano 16, n. 59, janeiro/março de 2013.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito FGV*. São Paulo, janeiro/junho de 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>>. Acesso em: 16 abril 2017.
- INTERNAL REVENUE SERVICE. *Summary of key FATCA provisions*. 2016. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-key-fatca-provisions>>. Acesso em: 07 mar. 2017.
- _____. *Foreign persons*. 2017a. Disponível em: <<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-persons>>. Acesso em: 07 mar. 2017.
- _____. *FATCA information for governments*. 2017b. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/fatca-governments>>. Acesso em: 07 mar. 2017.
- KAR, Dev; LEBLANC, Brian; e SIMMONS, Joshya. *Brasil: fuga de capitais, os fluxos ilícitos, e as crises macroeconômicas, 1960-2012*. Disponível em: <<http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2014/09/Brasil-Fuga-de-Capitais-os-Fluxos-Il%C3%ADcitos-e-as-Crisis-Macroecon%C3%B4micas-1960-2012.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2017.
- LOVETT, Frank. *Uma teoria da justiça, de John Rawls*. Porto Alegre: Penso, 2013.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie* ano 3, n. 2. São Paulo, 2002. Dis-

- ponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246>>. Acesso em: 12 abril 2017.
- NAKANO, Yoshiaki. A grande recessão: oportunidade para o Brasil alcançar os países desenvolvidos. *Revista Administração de Empresas* v. 52, n. 2. São Paulo, abril de 2012.
- OECD. EUROPE, Council. *The multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters: amended by the 2010 Protocol*. OECD Publishing, 2011. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page3>. Acesso em: 12 mar. 2017.
- _____. *50th anniversary vision statement: meeting of the OECD Council at Ministerial Level*. Paris, 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/mcm/48064973.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2017.
- _____. *Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal*. 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2017.
- _____. *Automatic exchange of information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done*. 2012a. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2017.
- _____. *Keeping it safe: the OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes*. 2012b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>>. Acesso em: 04 maio 2017.
- _____. *Model tax convention on income and on capital*. 2017. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page489>. Acesso em: 12 mar. 2017.
- _____. *Model tax convention on income and on capital*. 2014a. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#WRIcc9Lyu70>. Acesso em: 16 fev. 2017.
- _____. *Global forum releases new compliance ratings on tax transparency for 10 jurisdictions*. 2014b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/global-forum-releases-new-compliance-ratings-on-tax-transparency-for-10-jurisdictions.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2017.
- _____. *Technology tools to tackle tax evasion and tax fraud*. 2017a. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>>. Acesso em: 04 maio 2017.
- _____. *Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters*. 2017b. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2017.
- _____. *Country-by-country reporting*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

- _____. *Convention on mutual administrative assistance in tax matters*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>. Acesso em: 12 mar. 2017.
- _____. *Automatic exchange portal*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>>. Acesso em: 18 mar. 2017.
- OWENS, Jeffrey. O longo caminho rumo à transparência fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOSoft, 2013.
- REZEK, Francisco. *Direito internacional público*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Nota de esclarecimento sobre a e-financeira*. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/fevereiro/nota-de-esclarecimento-sobre-a-e-financeira>>. Acesso em: 12 maio 2017.
- _____. *Plano anual de fiscalização 2017*. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2017.
- _____. *Instrução Normativa RFB n. 1571, de 2 de julho de 2015*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idato=65746>>. Acesso em: 12 maio 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____; e BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. 1. ed. São Paulo: FISCOSoft, 2013.
- TAXATION, Joint Committee on. *Explanation of proposed protocol amending the multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters*. 2014. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4550>>. Acesso em: 14 mar. 2017.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- _____; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____; LANG, Joachim et al. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência no direito financeiro. *Revista Eletrônica da AGU*. 2003. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223>>. Acesso em: 20 maio 2017.
- TREVISAN, Rosaldo. Tratados internacionais e o direito brasileiro. In: BRITTO, Demes; e CASEIRO, Marcos Paulo (org.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2014. v. 1.

- U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. 2017. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>>. Acesso em: 18 mar. 2017.
- U.S. GOVERNMENT. *111th Congress Public Law 147*. 2010. Disponível em: <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/html/PLAW-111publ147.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2017.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 4, n. 2. Brasília, 2009. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4510>>. Acesso em: 25 mar. 2017.
- VASCO, Domingo Carbajo. Hacienda Pública y globalización. *Crónica Tributaria* n. 123. España, 2007. Disponível em: <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/123_Carbajo.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2017.
- VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia Unibrasil* v. 7, n. 7. Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/download/111/110>>. Acesso em: 21 maio 2017.