

DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO E DIREITO  
TRIBUTÁRIO. PROJETO DA *INTERNATIONAL  
LAW ASSOCIATION* SOBRE DIREITO  
TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL – FASE 1:  
DIREITO DOS CONTRIBUINTE<sup>1-2-3</sup>

*PUBLIC INTERNATIONAL LAW AND TAX LAW. THE  
INTERNATIONAL LAW ASSOCIATION'S PROJECT ON  
INTERNATIONAL TAX LAW – PHASE 1: TAXPAYERS' RIGHTS*

**Juliane Kokott**

*LL.M. (Am. Univ.). S.J.D. (Harvard). Advogada-Geral no Tribunal de Justiça da União Europeia desde 2003. Copresidente do Grupo de Estudos da Associação de Direito Internacional sobre Direito Tributário Internacional.*

**Pasquale Pistone**

*Detém a Cátedra Ad Personam Jean Monnet de Direito e Política Fiscal Europeia na Universidade de Economia e Administração de Empresas de Viena. Professor associado na Universidade de Salerno. Presidente Acadêmico do IBFD. Copresidente do Grupo de Estudos da Associação de Direito Internacional sobre Direito Tributário Internacional.*

**Robin Miller**

*Membro do gabinete da Advogada-Geral Kokott.*

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-RDTIA-N8-8>

## RESUMO

---

1 Com contribuições de Philip Baker (Reino Unido), Celeste Black (Austrália), Céline Braumann (Áustria), Peter Hongler (Suíça), Irma Mosquera Valderrama (Colômbia), Katerina Perrou (Grécia) e Natalia Vorobyeva (Rússia). Outros membros do Grupo de Estudos são Robert Attard, Malta, Lilian Faulhaber, Estados Unidos, Johann Hattingh, África do Sul e Panos Merkouris, Grécia. Com contribuições em países específicos de Rifat Azam, Israel, Eduardo A. Baistrocchi, Argentina, Jeremiah Coder, Estados Unidos da América, Lucy Cruz, Colômbia, Cecilia Delgado Ratto, Peru, Clara Gomes Moreira, Brasil, Charles H. Gustafson, Estados Unidos of America, Ashrita Prasad Kotha, Índia, Na Li, China, Yuri Matsubara, Japão, Karina Ponomareva, Rússia, Luís Eduardo Schoueri, Brasil, Saki Urushi, Japão, Yuri Varela, Chile, e Attiya Waris, Quênia.

2 Tradução feita pela Prof. Dra. Clara Gomes Moreira.

3 A versão original deste relatório está disponível no link abaixo e versões para outras línguas vêm sendo publicadas por periódicos especializados. <https://ila.vettoreweb.com/Storage/Download.aspx?DbStorageId=24500&StorageFileGuid=e816d80f-ada1-4639-9be1-515e158ce371>.

Atualmente, a luta contra a evasão e o abuso fiscais domina o desenvolvimento do direito tributário internacional. Isso requer uma abordagem abrangente de contrapeso do ponto de vista dos contribuintes. O texto que segue descreve os resultados alcançados sobre os direitos dos contribuintes pelo grupo de pesquisa sobre Direito Tributário Internacional da International Law Association (ILA). A partir de um estudo jurídico comparativo, examinamos tais direitos, que geralmente limitam o exercício da soberania fiscal. Começamos este artigo com as fontes do direito tributário internacional (III). Em seguida, lidamos com a interação entre o direito internacional e o nacional (IV). Depois, examinamos as questões gerais dos direitos humanos no direito tributário (V), antes de abordar os direitos dos contribuintes individuais com base na categorização em direitos processuais (VI), direitos relacionados às sanções (VII) e direitos substantivos (VIII). Finalmente, resumimos as nossas conclusões (IX).

**PALAVRAS - CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. RELATÓRIO. INTERNATIONAL LAW ASSOCIATION. DIREITOS HUMANOS DOS CONTRIBUÍNTES.**

### ABSTRACT

At present, the fight against tax avoidance and abuse dominates the development of international tax law. This requires a comprehensive counterbalancing approach from a taxpayers' perspective. The following article outlines the results on taxpayers' rights by the research group on International Tax Law of the Law Association (ILA). Based on a comparative legal study, we analyse these rights, which generally limit the exercise of tax sovereignty. We begin with the sources of international tax law (III). Then we deal with the interaction of international and national law (IV). After that, we turn to the general questions of human rights in tax law (V), before addressing individual taxpayers' rights based on the usual categorisation in tax law in procedural rights (VI), sanctions-related rights (VII) and substantive rights (VIII). Finally, we summarise our findings (IX).

**KEYWORDS: INTERNATIONAL TAX LAW. REPORT. INTERNATIONAL LAW ASSOCIATION. TAXPAYERS' HUMAN RIGHTS.**

## I. INTRODUÇÃO – A INTERNACIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos últimos anos, ocorreu uma internacionalização sem precedentes do direito tributário. Considerando que, meio século atrás, Klaus Vogel era o único a se aprofundar/enfrentar o direito tributário internacional, em particular a dupla tributação<sup>4</sup>, os tributaristas hoje estão conectados em todo o mundo: a International Fiscal Association (IFA) existe desde 1938; desde 2010, juízes de finanças/tributário de todo o mundo têm se reunido anualmente no âmbito da International Association of Tax Judges (IATJ); desde 2002, a Universidade de

---

4 Cf. e.g. K. Vogel (ed.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, 1985.

Economia e Administração de Empresas de Viena realiza conferências anuais sobre a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em matéria de direito tributário (tributação direta e indireta), nas quais especialistas em direito tributário de todo o mundo trocam opiniões; desde 1999, os professores europeus de direito tributário reúnem-se anualmente no âmbito da European Association of Tax Law Professors (EATLP)<sup>5</sup>. Especialmente no que diz respeito aos direitos do contribuinte, 2015 foi um ano importante: a Conferência Internacional sobre os Direitos do Contribuinte passou a ser realizada anualmente em várias localidades ao redor do mundo<sup>6</sup> e o *IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights* começou a documentar o desenvolvimento mundial dos direitos do contribuinte<sup>7</sup>, com base no padrão de proteção legal desenvolvido no âmbito da IFA<sup>8</sup>. Essa lista poderia continuar.

## II. SIGNIFICADO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUENTES

Com efeito, não restam dúvidas de que o direito tributário internacional é cada vez mais importante. No entanto, do ponto de vista do direito tributário internacional, os contribuintes muitas vezes ainda são tratados como meros objetos do exercício da soberania dos Estados. Isso precisa mudar. No direito internacional, os Estados são os principais sujeitos deste. Desde o final da Segunda Guerra Mundial, todavia, os indivíduos se juntaram aos Estados como detentores de direitos, de acordo com o direito internacional, especialmente de direitos humanos<sup>9</sup>. O problema é que o direito tributário internacional se desenvolveu de forma desconectada do direito internacional desde que a IFA se separou da *International Law Association* (ILA) em 1938. Desde 2018, o nosso grupo de pesquisa na ILA tem procurado reunir as perspectivas do direito tributário e do direito internacional<sup>10</sup>.

Atualmente, a luta contra a evasão e o abuso fiscais domina o desenvolvimento do direito tributário internacional. Isso requer uma abordagem abrangente de contrapeso do ponto de vista dos contribuintes. Por conseguinte, iniciamos essa análise sobre os direitos dos contribuintes (fase 1 desse projeto). A partir de um estudo jurídico comparativo, examinamos os seus direitos fundamentais, que geralmente limitam o exercício da soberania fiscal. A fase 2 tratará da delimitação da soberania fiscal no contexto de uma

5 [www.eatlp.org](http://www.eatlp.org), last congress 2019 on "Tax Procedures"; Cf. P. Pistone (ed.), *Tax Procedures*, IBFD Publications, 2020.

6 Organizada pelo Center for Taxpayer Rights, <https://taxpayer-rights.org/international-conference/>; Cf. J. Schamell, *Aktuelles zum Thema Grundrechtsschutz von Steuerpflichtigen – zugleich Konferenzbericht zur "Third International Conference on the Protection of Taxpayer Rights"*, *Internationale Steuer-Rundschau* 2018, p. 262 et seq.

7 <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>.

8 P. Baker and P. Pistone, *The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, in IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 100B, 2015.

9 Cf. e.g. L. B. Sohn, *The New International Law: Protection of the Rights of Individuals Rather than States*, *Am. U. L. Rev.* vol. 32, 1982-1983, p. 1 et seq.

10 Cf. e.g. R. Miller, *Report on the ILA Study Group on International Tax Law Seminar "Public International Law and Taxation" held on 11 October 2019 in Luxembourg*, *European Taxation* 2020, p. 112 et seq.

ordem tributária internacional justa e a fase 3, da aplicação do direito tributário internacional.

Na fase 1, a nossa pesquisa está centrada na proteção dos direitos individuais por meio dos direitos humanos. Isso contrasta com a visão que invoca os direitos humanos na luta contra a injustiça fiscal<sup>11</sup>: a redução “injusta” da receita tributária pode fazer com que os direitos humanos não sejam protegidos de forma adequada em alguns Estados. Destarte, algumas Constituições, especialmente as africanas, incluem a obrigação de pagar impostos<sup>12</sup> e outras, prescrevem a obrigação de o Estado cobrar impostos e combater a evasão e a elisão fiscais<sup>13</sup>. O “direito coletivo” à justiça tributária é, assim, fundamental. Isso é ainda mais verdadeiro quando se trata de desenvolver uma perspectiva abrangente como base para recomendações. A proteção dos interesses coletivos fundamentais, porém, não deve ir ao ponto de violar direitos fundamentais individuais. Ao contrário de Maquiavel<sup>14</sup>, o objetivo (nomeadamente a proteção dos “direitos coletivos”) nem sempre justifica os meios (aqui a violação dos direitos individuais dos contribuintes). Além disso, o combate à elisão fiscal e a busca da distribuição justa dos recursos tributários internacionais já estão na agenda internacional e, como foi mencionado, serão o tema da fase 2 de nosso projeto.

Entretanto, especialmente agora, deve haver padrões mínimos globais para a proteção eficaz dos direitos dos contribuintes (fase 1). Isso ocorre porque as autoridades fiscais de todo o mundo trabalham cada vez mais de perto em uma luta comum contra a elisão fiscal. Mesmo que esta não viole, aberta ou diretamente, as legislações fiscais aplicáveis (como evasão e fraude fiscais), ameaça minar a soberania fiscal. Os Estados se defendem razoavelmente contra isso por meio da coordenação global. Todavia, existe um risco consequente maior de comprometer a proteção eficaz dos contribuintes. Os direitos destes pertencem, logo, à agenda global, de igual modo que a luta internacional contra a elisão, evasão e fraude fiscais no contexto do projeto BEPS da OCDE. O nosso projeto de pesquisa no âmbito da ILA deve contribuir para isso. As comissões da ILA têm a vocação de produzir

---

11 Cf. e.g. Report of the UN Special Rapporteur on Extreme Poverty and Human Rights, 2014, <https://undocs.org/A/HRC/26/28>; International Bar Association, Taxation as a Human Rights Issue, 2016, <https://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=4d8668cb-473a-44ea-b8be-1327d6d9d977>; Association of World Citizens, Global Endorsement of the Declaration of Taxpayers' Human Rights (since December 2012), <http://www.taxpayerhumanright.org/endorse/index.php>; Inter-American Commission on Human Rights, Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas, Movilizar los recursos para garantizar los derechos, Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, 156° Período de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), October 2015, [https://www.dejusticia.org/wp-content/uploads/2017/04/fi\\_name\\_recurso\\_772.pdf](https://www.dejusticia.org/wp-content/uploads/2017/04/fi_name_recurso_772.pdf).

12 Cf. art. 64 da Constituição da Argélia; arts. 102 e segs. da Constituição de Angola; art. 85(g) da Constituição de Cabo Verde; Princípio 23 do Preâmbulo da Constituição dos Camarões; art. 20 da Constituição da República Centro-Africana; art. 58 da Constituição da República do Chade; art. 65 da Constituição da República Democrática do Congo; arts. 19 e 20 da Constituição da Guiné Equatorial; art. 22(4) da Constituição da Guiné; art. 20 da Constituição da Mauritânia; art. 45(c) da Constituição de Moçambique; art. 40 da Constituição do Níger; art. 10 da Constituição da Tunísia.

13 Art. 43 da Constituição da Costa do Marfim; Cf. art. 38 (5) da Constituição do Egito.

14 N. Machiavelli, *Il príncipe*, 1513, Ch. XVIII: “nelle azioni di tutti gli uomini, e massime de' Principi, dove non è giudizio a chi reclamare, si guarda al fine. Facci adunque un Principe conto di vivere e mantenere lo Stato; i mezzi saranno sempre giudicati onorevoli, e da ciascuno lodati”.

resultados concretos e relevantes, como as chamadas *reformulações do direito*<sup>15</sup>, que servem de diretriz para os profissionais do direito, notadamente juízes e advogados. Os comitês da ILA também devem redigir tratados internacionais ou artigos individuais, declarações, códigos de conduta, recomendações, diretrizes ou opiniões, que possam submeter à Assembleia Geral da ILA para a adoção em uma de suas conferências bienais<sup>16</sup>.

O texto que segue descreve os resultados de nossa pesquisa na fase 1 sobre os direitos dos contribuintes. O grupo de estudo ainda está trabalhando para incluir o maior número possível de sistemas jurídicos neste estudo, em particular de fora da região europeia.

Começamos este artigo com as fontes do direito tributário internacional (III). Em seguida, lidamos com a interação entre o direito internacional e o nacional (IV). Depois, examinamos as questões gerais dos direitos humanos no direito tributário (V), antes de abordar os direitos dos contribuintes individuais com base na categorização em direitos processuais (VI), direitos relacionados às sanções (VII) e direitos substantivos (VIII). Finalmente, resumimos as nossas conclusões (IX).

### III. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O art. 38(1) do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (Estatuto da CIJ) enumera como fontes jurídicas os acordos internacionais de direito internacional, direito internacional consuetudinário, princípios gerais de direito e, como meio subsidiário para a determinação das regras, as decisões judiciais e os posicionamentos dos juristas mais qualificados das várias nações. Além disso, existe o chamado *soft law*, que está se tornando cada vez mais importante, principalmente no campo da tributação internacional.

#### 1. Convenções internacionais

##### a) Bilateralismo coordenado

O direito tributário internacional desenvolveu-se ao longo do século passado principalmente com base em tratados. As Convenções de Dupla Tributação (CDTs) foram a sua fonte jurídica mais importante e o foco da pesquisa de Klaus Vogel, o decano do direito tributário internacional. As CDTs são essencialmente de natureza coordenadora. Elas atribuem o direito de tributar as receitas transfronteiriças a um dos dois Estados contratantes, que, na ausência desse acordo, poderiam exercer a sua jurisdição fiscal, mas

---

15 Essas "reformulações" desempenham um papel importante no direito consuetudinário norte-americano. São regularmente emitidas pelo conceituado American Law Institute, fundado em 1923. Sobre as reformulações cf. U. Kriebaum, *Restatements, Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht*, vol. 47, 2015, p. 295 et seq.

16 Cf. ILA Committees: Rules and Guidelines, Section 3.2, 25 April 2015, [https://www.ila-hq.org/images/ILA/docs/committee\\_rules\\_and\\_guidelines\\_2015\\_as\\_adopted\\_by\\_ec\\_25\\_april\\_2015\\_-\\_web\\_version.pdf](https://www.ila-hq.org/images/ILA/docs/committee_rules_and_guidelines_2015_as_adopted_by_ec_25_april_2015_-_web_version.pdf); Comitês "devem ser concebidos para produzir um resultado concreto de forma prática, como uma reformulação da lei, um projeto de tratado ou convenção, um projeto de artigos, uma declaração, um projeto de código de conduta, recomendações, diretrizes ou declarações, que podem ser apresentado para adoção pelo Plenário da Conferência em uma conferência bienal".

isso exporia os contribuintes à dupla tributação – o que é permitido, porém, indesejável<sup>17</sup>. No entanto, a maioria das CDTs, do mesmo modo, contêm regras sobre a cooperação intergovernamental (por exemplo, a troca de informações) ou criam – embora limitados – direitos substantivos ou processuais para os contribuintes. Mais de 3.000 CDTs estão atualmente em vigor. Baseiam-se principalmente em duas convenções-modelo, a saber: a Convenção-Modelo da OCDE para Evitar a Dupla Tributação<sup>18</sup> e a Convenção-Modelo das Nações Unidas para a Prevenção da Dupla Tributação entre Países Industrializados e em Desenvolvimento<sup>19</sup>. As CDTs são, por conseguinte, regulamentações bilaterais. Esse bilateralismo, apesar disso, é coordenado, o que é confirmado pelo fato de muitas disposições nessas convenções serem idênticas ou muito semelhantes entre si<sup>20</sup>. Em alguns casos, a coordenação tributária internacional assume a forma de acordos multilaterais de dupla tributação, como a Convenção Tributária Nórdica<sup>21</sup> ou o Acordo Multilateral de Dupla Tributação CARICOM<sup>22</sup>.

#### b) Tendência para tratados tributários multinacionais

Além disso, os projetos de transparência tributária e combate à erosão da base e transferência de lucros (BEPS) iniciados sob os auspícios da OCDE e do G20 são exemplos atuais da disposição crescente dos Estados em unir forças quando se trata de fenômenos fiscais de importância global<sup>23</sup>. A implementação do projeto de transparência tributária aumentou a importância dos acordos multilaterais e da assistência administrativa internacional entre autoridades fiscais em todo o mundo. No caso da implementação do projeto BEPS, os países concordaram amplamente em complementar a sua rede existente de CDTs com um acordo multilateral (o “Multilateral BEPS Instrument” (Instrumento Multilateral BEPS)), a ser aplicado ao lado das CDTs, a fim de orientá-los para a convergência e conformidade com os padrões e regras do projeto BEPS<sup>24</sup>.

O Instrumento Multilateral BEPS é, assim, um meio eficaz para transformar gradualmente as convenções bilaterais existentes em um sistema multilateral, sem a necessidade de

---

17 Cf. J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, p. 72 et seq., § 2, paragraphs 175 et seq.

18 <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenszurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm>.

19 [https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

20 Cf. E. Baistrocchi (ed.), *A Global Analysis of Tax Treaty Dispute*, 2017.

21 *Nordic Double Taxation Convention on Income and Capital*, 1983.

22 *Agreement among the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Profits or Gains and Capital Gains and for the Encouragement of Regional Trade and Investment*, 1994.

23 *Council of Europe and OECD, Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, signed in 1988, as amended by the 2010 Protocol.

24 *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)*, signed in Paris on 7 June 2017, entered into force on 1 July 2018, signed by over 90 States as of July 2020.

renegociação bilateral. Isso levou vários países a concluir acordos adicionais que aprofundam a implementação da coordenação tributária internacional e que promovem a criação de uma estrutura global para a transparência tributária. São exemplos disso os acordos para a troca de informações fiscais (TIEAs)<sup>25</sup>, celebrados com (antigos) paraísos fiscais (as chamados jurisdições *offshore*) para melhorar a transparência fiscal<sup>26</sup>, bem como os acordos sobre a troca automática de informações entre países, em particular o *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*<sup>27</sup>.

Outros acordos internacionais resultam de medidas unilaterais de alguns países em matéria tributária internacional. O exemplo mais importante é a *US Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA)<sup>28</sup>. Esta exige que os bancos e instituições financeiras forneçam ao *US Internal Revenue Service* (IRS) informações sobre contas mantidas por cidadãos norte-americanos. Posteriormente, outros acordos intergovernamentais (IGAs)<sup>29</sup> criaram a base para a obrigação de essas instituições reportarem tais informações às autoridades fiscais de seus próprios países. Estes últimos as encaminham aos Estados Unidos. As obrigações dos intermediários são implementadas por meio de legislação doméstica<sup>30</sup>. Isso ilustra o impacto desses acordos sobre os direitos dos contribuintes.

### c) Importância de outros acordos internacionais

Os acordos internacionais não fiscais específicos, por exemplo, as convenções (regionais) de direitos humanos<sup>31</sup>, igualmente, influenciam o estatuto jurídico dos contribuintes nos

---

25 Cf. for general aspects: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieap.htm>.

26 Embora os Estados Unidos tenham concluído os seus primeiros TIEAs na década de 1980 (com Barbados em 1984, Jamaica e Granada em 1986, Dominica, Samoa Americana e Santa Lúcia em 1987, Bermuda em 1988, Costa Rica, República Dominicana, Guam, Porto Rico e Trinidad e Tobago em 1989, Honduras e Peru em 1990, Ilhas Marshall em 1991, Guiana em 1992, Antígua, Barbuda, Ilhas Cayman e Colômbia em 2001), vários países só começaram a concluir TIEAs depois que a OCDE publicou seu modelo TIEA em 2002 (ver também OECD, Model on Exchange of Information on Tax Matters, 2002). A prática de concluir TIEAs tem ajudado a aumentar a transparência mesmo entre países que não justificam um acordo de dupla tributação total ou quando um dos países em causa não está preparado para assinar tal acordo. Esses casos ocorrem frequentemente em relação a paraísos fiscais. Cf. D.M. Ring, Art. 26: Exchange of information – Global Tax Treaty Commentary, Global Topics IBFD, paragraphs 1.2.5.2 and 3.2.

27 Os relatórios contêm informações específicas sobre grupos multinacionais e fundos de investimento (faturamento, impostos de renda pagos e a pagar etc.). Cf. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS Action 13, Updated December 2019, <https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>.

28 FATCA foi aprovada em 18 de março de 2010 e entrou em vigor como Part V of the Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act.

29 Cf. L. Parada, Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe, *World Tax Journal*, vol. 7, 2015, no. 2.

30 Cf. e.g. para a Alemanha: Lei sobre o Acordo de 31 de maio de 2013 entre a República Federal da Alemanha e os Estados Unidos da América para "Improve International Tax Compliance" e com relação a "United States Information and Reporting Provisions Commonly Known as the Foreign Account Tax Compliance Act", [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuern/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Verein\\_Staaten/2013-10-15-USA-Abkommen-FATCA-Gesetz.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuern/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2013-10-15-USA-Abkommen-FATCA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3); art. 117 (5) do Código Tributário da Alemanha, [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p0989](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0989), e, com base nisso, Regulamento que implementa as obrigações decorrentes do Acordo entre a República Federal da Alemanha e os Estados Unidos da América para "Improve International Tax Compliance" e com relação a "United States Information and Reporting Provisions Commonly Known as the Foreign Account Tax Compliance Act", *Bundesgesetzblatt Part I*, no. 35 of 28 July 2014.

31 Cf. Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH), assinada em Roma em 4 de novembro de 1950 e que entrou em vigor em 3 de setembro de 1953; Convenção Americana sobre Direitos Humanos, assinada em San José (Costa Rica) em 22 de novembro de 1969 e que entrou em vigor em 18 de julho de 1978; Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos, assinada em Nairobi em 28 de junho de 1981 e

sistemas fiscais internacionais e, mais ainda, nos sistemas fiscais nacionais. Além disso, as Convenções de Viena sobre Relações Diplomáticas e Consulares contêm regras para a tributação dos membros de missões consulares e diplomáticas<sup>32</sup>, que podem ser consideradas como uma expressão do direito internacional consuetudinário<sup>33</sup>. Ademais, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) é de grande importância para a interpretação das CDTs, sobretudo pelos tribunais nacionais<sup>34</sup>. Finalmente, as obrigações de direito comercial e os tratados de investimento bilaterais são importantes para uma compreensão abrangente do regime tributário internacional no âmbito do direito internacional. Tudo isso confirma o quanto o sistema tributário internacional está em constante interação com outras áreas do direito internacional.

## 2. Direito internacional consuetudinário e direitos dos contribuintes

Nos últimos anos, o direito internacional consuetudinário tem se tornado cada vez mais importante no direito tributário internacional<sup>35</sup>. No entanto, a literatura se concentra principalmente na aplicação do direito tributário em processos internacionais<sup>36</sup> e quase nunca nos direitos dos contribuintes. Todavia, as convenções de direitos humanos, CDTs e outros acordos contêm direitos dos contribuintes. Todas essas fontes, bem como as convenções-modelo e a densa rede de tratados de comércio internacional, podem ter contribuído para a formação do direito consuetudinário internacional.

O direito internacional consuetudinário exige a prática dos Estados (consuetudo) aceita como lei (*opinio iuris*). O peso mútuo desses dois componentes necessários no direito internacional consuetudinário não é totalmente claro<sup>37</sup>. A *United Nations International*

---

que entrou em vigor em 21 de outubro de 1986; Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, proclamada em Nice em 7 de dezembro de 2000 e que entrou em vigor em 1º de dezembro de 2009.

32 Cf. e.g. art. 34 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, 1961.

33 Cf. e.g. Yearbook of the International Law Commission 1991, vol. II, part 1, II, Fiscal Immunities and Exemptions from Customs Duties, p. 116; B. Boczek, *International Law: A Dictionary*, 2005, p. 50; ICJ, order of 15 December 1979, Tehran Hostages: Interim Measures, ICJ Reports 1979, p. 3, 19, 20.

34 Acerca da jurisprudência dos tribunais fiscais no que diz respeito à CVDT cf. e.g. German Federal Finance Court, judgment of 1 February 1989 – I R 74/86, paragraphs 14 et seq. – CDT Germany-Italy 1925, and judgment of 16 January 2014 – I R 30/12, paragraph 19 – CDT Germany-United States 1989; Federal Supreme Court of Switzerland, judgment of 17 March 2017 – 2C 1000/2015, paragraphs 6.2 et seq. – HSBC Hervé Falciani, of 26 July 2019 – 2C\_653/2018, paragraphs 5.3.1. et seq. and 7.1 – CDT UBS Switzerland-France; of 12 September 2016 – 2C\_276/2016, paragraphs 5.2.1 et seq. – UBS: group requests, of 9 July 2019 – 2C\_616/2018 – CDT Switzerland-Netherlands, of 2 August 2018 – 2C\_819/2017, paragraphs 3.2.1 et seq. – CDT Switzerland-India and of 24 September 2015 – 2C\_963/2014, paragraph 4.1. – CDT Switzerland-Netherlands. Cf. M. Lang et al. (eds.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, 2012, p. 352, 426, 470, 502, 600, 797, 822, 918, 1027, 1059, 1108, 1150, and CJEU, judgment of 12 September 2017, Austria v Germany, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664, paragraphs 39 et seq.

35 Cf. e.g. R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, 2007; P. Hongler, *Justice in International Tax Law*, 2019, p. 139 et seq.

36 Cf. e.g. J. Azzi, *Tackling Tax Treaty Tensions: Time to Think About an International Tax Court*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 52, 1998, p. 344 et seq.; M. Albert, *DBA-Verständigungsverfahren – Probleme und Verbesserungsvorschläge* –, *IFSt-Schrift No. 457*, 2009; Lang/Owens (eds.), *International Arbitration in Tax Matters*, 2016; L. Maklouf, *Resolving International Tax Disputes through Arbitration*, *Arbitration International*, vol. 4, 2014, p. 32 et seq.; R. Ismer/P. Piotrowski, *Internationale Streitbeilegung in Steuersachen und innerstaatliches Verfassungsrecht: Auf zu gerichtsförmigen Verfahren!*, *Internationales Steuerrecht* 2019, p. 845 et seq.

37 K. Wolfke, *Some Persistent Controversies regarding Customary International Law*, *NYIL*, 1993, p. 2, 24: “in customary international law

*Law Commission* (ILC) considera os dois elementos constituintes do direito internacional consuetudinário de idêntica importância<sup>38</sup>. A ILA, porém, em um relatório de 2000, sugeriu que a prática dos Estados poderia ser mais importante para a determinação do direito internacional consuetudinário<sup>39</sup>. Em quaisquer dos casos, ambos os elementos devem ser determinados separadamente e para cada caso individual<sup>40</sup>.

As conclusões da ILC, além disso, confirmam que a “conduta relativa aos tratados” constitui prática dos Estados e que os tratados podem codificar, cristalizar ou levar a normas de direito consuetudinário internacional<sup>41</sup>. Apesar disso, as convenções-modelo não são consideradas tratados em sentido estrito, mas sim decisões de organizações internacionais. Não obstante a ILC observar que as organizações internacionais possam servir “como arenas ou catalisadores” da prática dos Estados<sup>42</sup> e as resoluções de organizações internacionais (e de conferências intergovernamentais) possam fornecer evidências da existência e conteúdo do direito internacional consuetudinário, elas não podem criar *per se* um direito internacional consuetudinário que vincule os Estados<sup>43</sup>. Não obstante, a conduta dos Estados em organizações internacionais (como a OCDE) ou em conferências intergovernamentais pode conferir evidências importantes sobre a prática e *opinio iuris* desses Estados<sup>44</sup>.

A mera repetição de uma disposição no âmbito da rede de CDTs não significa, no entanto, “necessariamente [...] que uma regra de direito internacional consuetudinário seja expressa em tais disposições”<sup>45</sup>. Na verdade, o chamado paradoxo de Baxter<sup>46</sup> poderia tornar mais difícil determinar o direito internacional consuetudinário na área de tributação internacional: quanto mais os Estados estão vinculados por CDTs com redação semelhante ou idêntica, mais difícil se torna observar a prática dos Estados que é meramente o resultado do princípio *pacta sunt servanda* (segundo o qual as pessoas estão vinculadas aos seus tratados). Pelo mesmo motivo, é particularmente difícil encontrar evidências de

---

nearly everything remains controversial”.

38 ILC, Conclusions on identification of customary international law, with commentaries, A/CN.4/L.908, UN Doc II, Yearbook of the ILC, 2018, Conclusion 3.2 and General Commentary 3.

39 ILA, Committee on Formation of Customary (General) International Law, Final Report, Statement of Principle Applicable to the Formation of General Customary International Law, 2000.

40 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Conclusion 3.2 and General Commentary 3.

41 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Conclusion 11.1.

42 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Commentary on ILC Conclusion 4.2, paragraph 4.

43 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Conclusion 12.2; Cf. J. Odermatt, The Development of Customary International Law by International Organizations, ICL Q, vol. 66, 2017, p. 491 et seq.

44 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Conclusion 4 and the corresponding commentary.

45 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Conclusion 11.2.

46 Cf. R. Baxter, Treaties and Custom, Recueil des Cours 1970, p. 81, 129.

*opinio iuris* em relação à prática dos Estados, o que está em conformidade com as cláusulas do comércio internacional. As evidências de áreas não regulamentadas pelas CDTs são particularmente importantes para avaliar se os direitos dos contribuintes sob as CDTs também configuram direito internacional consuetudinário. Além disso, apenas as disposições contratuais com um “caráter fundamentalmente normativo”<sup>47</sup> podem refletir o direito internacional consuetudinário<sup>48</sup>.

Ademais dos acordos internacionais, a legislação nacional e as cartas não vinculantes de direitos dos contribuintes<sup>49</sup> podem contribuir para a formação do direito internacional consuetudinário<sup>50</sup>. Ambas são ainda mais úteis do que as CDTs na determinação dos direitos dos contribuintes, no âmbito do direito internacional consuetudinário. Isso ocorre porque a prática dos Estados que decorre da observância de leis nacionais idênticas ou de cartas não vinculantes incorpora – ao contrário das CDTs – não apenas o cumprimento do direito internacional dos acordos (*pacta sunt servanda*).

No geral, porém, continua sendo difícil encontrar evidências suficientemente claras de que os Estados respeitam os direitos dos contribuintes para provar a *opinio iuris*. Afinal, existem inúmeras outras razões pelas quais os Estados podem conceder direitos aos contribuintes, tais como manter a sua reputação internacional ou atrair investimentos estrangeiros.

### 3. Princípios gerais de direito e direitos dos contribuintes

Em comparação com as outras duas fontes tradicionais de direito internacional, o papel dos princípios gerais de direito no contexto da tributação internacional tem recebido pouca atenção na doutrina<sup>51</sup>. Isso não é surpreendente. Mesmo a CIJ raramente se baseia em princípios gerais de direito<sup>52</sup>. Eles desempenham uma função bastante

---

47 ICJ, judgment of 20 February 1969 – North Sea Continental Shelf Cases (Germany/Denmark, Germany/The Netherlands) – ICJ Report 1969, p. 3 et seq.; of 27 June 1986 – Military and Paramilitary Activities in and against Nicaragua – ICJ Reports 1986, p. 14 et seq.; Bilder/Schachter/Charney/Mendelsohn, Disentangling Treaty and Customary International Law, Proceedings of the American Society of International Law, 1987, p. 157 et seq., 161 et seq.

48 C. Braumann, Imposing Customs on Taxes: On the Value of Double Tax Treaties as Evidence for Customary International Law, Journal of International Economic Law, 2020.

49 E.G. Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, France; Taxpayer’s Charter, Hong Kong; Taxpayer Bill of Rights, Canada; Taxpayers’ Charter, Malta; Carta de Derechos del Contribuyente, Mexico; Taxpayers’ Charter, Pakistan; Carta de Derechos del Contribuyente, Peru; Your Charter, United Kingdom; Taxpayers’ Bill of Rights, United States; Carta de Derechos de los Contribuyentes, Spanish Region Catalonia; planned Taxpayers’ Charter, India; Cf. Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT); Confédération fiscale européenne, Towards greater fairness in taxation, A Model Tax Payer Charter, Presentation to the Members of the Platform for Tax Good Governance, 2014; Australian Government, Inspector-General of Taxation, Review into the Taxpayers’ Charter and Taxpayer Protections, 2016; M. Cadesky, I. Hayes & D. Russell, Towards greater fairness in taxation: A Model Taxpayer Charter, 2016; and <http://www.taxpayercharter.com/>.

50 ILC, Conclusions on identification of customary international law, cit., Conclusion 5 with commentaries 3 and 4: “a prática relevante dos Estados não se limita à conduta em relação a outros Estados ou outros sujeitos do direito internacional. A conduta dentro do Estado, como o tratamento que um Estado dispensa aos seus próprios nacionais, pode também estar relacionada com questões de direito internacional”. Outros Estados devem estar cientes dessa prática.

51 Uma exceção pode ser um princípio antiabuso não escrito; cf. P. Hongler, cit., p. 189 et seq.

52 Cf. G. Gaja, General Principles in the Jurisprudence of the ICJ, in Andenans/Fitzmaurice et al. (eds.), General Principles and the

subordinada/inferior no direito internacional. No direito da União Europeia, todavia, os princípios gerais de direito desempenham um papel importante: o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) desenvolveu os direitos humanos a partir das tradições constitucionais dos Estados-Membros e tal como estão estabelecidos na Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH), como princípios gerais do direito da União<sup>53</sup>. Os princípios gerais de direito podem, destarte, ser derivados dos sistemas jurídicos nacionais. Não está claro quantos sistemas nacionais devem ter um princípio para que este se torne um princípio jurídico geral vinculante de direito internacional. Em qualquer caso, os sistemas nacionais em questão devem refletir a maioria dos Estados e compreender os sistemas jurídicos mais importantes. Por conseguinte, o método clássico de identificação dos princípios gerais é um estudo completo de direito comparado envolvendo o maior número possível de sistemas jurídicos nacionais<sup>54</sup>. Essa abordagem está também na base da jurisprudência do TJUE sobre os princípios gerais do direito da União<sup>55</sup>. Para identificar a prática nos Estados-Membros, o TJUE é assistido por seu serviço científico (*Direction de la Recherche et Documentation*). Apesar disso, vários princípios gerais do direito da União Europeia relativos à proteção dos direitos dos contribuintes estão agora codificados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (Carta da UE)<sup>56</sup>. Semelhante ao processo de identificação de princípios jurídicos gerais no direito da União, a ciência jurídica deve ser utilizada para identificar os direitos dos contribuintes como princípios jurídicos gerais de direito internacional. Tradicionalmente, a ILC, a ILA e o *Institut de Droit International* desempenham uma função essencial nesse processo.

Entretanto, os princípios gerais de direito, do mesmo modo, podem ser estabelecidos no sistema jurídico internacional<sup>57</sup>. Conceitos como boa-fé, abuso da lei ou expectativas legítimas têm sido repetidamente invocados e aplicados por tribunais internacionais como princípios gerais de direito<sup>58</sup>. Esses princípios gerais, também amplamente reconhecidos na literatura<sup>59</sup>, são relevantes para os direitos dos contribuintes. Parece razoável supor que os

---

Coherence of International Law, 2019, p. 35-43.

53 Cf. art. 6 do Tratado da União Europeia.

54 Cf. e.g. *Total v. Argentina*, ICSID Case no. ARB/04/01, Decision on Liability, 27.12.2010, no. 111; *Toto Costruzioni v. Lebanon*, ICSID Case no. ARB/07/12, Award, 7 June 2012, no. 166; Cf., however, P. Hongler, cit., p. 191 et seq.

55 Cf. e.g. CJEU, judgment of 17 December 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, ECLI:EU:C:1980, paragraph 4.

56 Cf. CJEU, judgment of 16 May 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, paragraph 54.

57 ILC, M. Vázquez Bermúdez, Special Rapporteur, First Report on general principles of law, UN Doc. A/CN.4/732, 5 April 2019, paragraphs 231 et seq.; M. C. Bassiouni, A Functional Approach to "General Principles of International Law", *Michigan Journal of International Law*, vol. 11, 1990, p. 768 et seq.

58 Cf. ILC, M. Vázquez-Bermúdez, First Report on general principles of law, cit.

59 Cf. e.g. F. Ranieri, Die "bona fides" und die richterliche Kontrolle der Rechtsausübung, in R. Ranieri, *Europäisches Obligationenrecht*, 2009, p. 1801-1898; H. Kreller, Die Theorie des Missbrauchs der Rechte in der römischen Rechtslehre/La théorie de l'abus des droits dans la doctrine romaine, in E. Heymann (ed.), *Deutsche Landesreferate zum II. Internationalen Kongress für Rechtsvergleichung im Haag 1937*, Sonderheft des elften Jahrgangs der Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, 1937; D. Barak-Erez, The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests, *European Public Law* 2005, p. 583 et seq.

princípios gerais, igualmente, devem ser aplicados no contexto fiscal, visto que estes já encontraram aceitação suficiente na legislação de proteção ao investimento. Todavia, é necessário examinar mais detalhadamente em que medida essas transferências são realmente persuasivas.

#### 4. *Soft law*

##### a) O funcionamento do *soft law*

Conforme explicado antes, o sistema tributário internacional baseia-se principalmente em tratados/acordos (de dupla tributação). A despeito disso, a importância do *soft law* dentro desse sistema não deve ser subestimada. *Soft law* é composto por acordos legalmente não vinculantes, declarações de intenções ou diretrizes. Há, porém, certo caráter autovinculante do *soft law*. Mas essa não é a única razão para o impacto considerável do *soft law*, especialmente no direito tributário internacional<sup>60</sup>. O *soft law* pode complementar e influenciar o *hard law* de várias maneiras: como inspiração para os tribunais na interpretação do direito internacional vinculante e do direito interno, para facilitar a negociação de futuras convenções e como um possível ponto de partida para o direito internacional consuetudinário, consolidando a prática dos Estados.

Como regra geral, quanto mais técnica for uma área, mais detalhes são incluídos no *soft law*<sup>61</sup>. A fiscalidade é uma área muito técnica. Com efeito, muitos instrumentos legais em tributação internacional são *soft law*. O *soft law*, logo, tem um impacto particularmente considerável no direito tributário internacional. A influência das convenções-modelo no contexto do bilateralismo coordenado já foi descrita aqui<sup>62</sup>. Além disso, tanto a convenção-modelo da OCDE quanto a da ONU são complementadas por comentários. Estes ajudam os tribunais nacionais, supranacionais e internacionais a aplicar as CDTs baseados em uma convenção-modelo<sup>63</sup>. A sua importância funda-se principalmente no pressuposto de que os negociadores das CDTs se basearam em tais comentários ao reproduzir a redação das cláusulas das convenções-modelo nas CDTs. Apesar disso, assim como as próprias convenções-modelo, os comentários não são normas vinculantes nem representam

---

60 Em geral, as resoluções da Assembleia Geral das Nações Unidas, embora não sejam juridicamente vinculantes, também têm um efeito considerável como *soft law*. Para a definição e efeito de *soft law* internacional, cf. C. Chinkin, *The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law*, *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 38, 1989, p. 850 et seq.

61 Cf. e.g. OECD/G 20, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 2014; Cf. J. Kokott, *Soft Law Standards under Public International Law*, in P. Nobel/C. Anderfuhren (eds.), *International Standards and the Law*, 2005.

62 Cf. III.1.a).

63 Cf. e.g. CJEU, judgments of 16 May 2017, *Berlioz Investment Fund*, cit., paragraph 67, of 26 February 2019, *N Luxembourg 1*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, paragraphs 90 et seq., and T Denmark, C-116/16 and C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, paragraphs 48 et seq., with opinions of Advocate General Kokott of 1 March 2018 (ECLI:EU:C:2018:143 to 148), points 48 et seq.; Federal Supreme Court of Switzerland, judgment of 13 February 2017 – 2C\_411 bis 418/2016, paragraphs 3.3.1. et seq. – foreseeable relevance for administrative assistance; German Federal Fiscal Court, judgments of 27 February 2019 – I R 73/16, paragraph 27, and I R 51/17, paragraph 15 – both concerning income corrections according to Section 1(1) of the German External Tax Relations Law (*Außensteuergesetz*); Spain, Tribunal Supremo, order of 28 November 2018, 5448/2018, paragraphs 5.2 et seq. – dynamic reference to “permanent establishment”.

trabalhos preparatórios (clássicos), nos termos do art. 32 do CVDT para as partes nas CDT. Muito embora a sua considerável autoridade na prática, esses comentários continuam sendo *soft law*. Além disso, existem diretrizes internacionais de IVA/GST adotadas pelo Conselho da OCDE em 2016.

#### b) Organizações internacionais e *soft law* em tributação

Atores não estatais, especialmente organizações internacionais, têm uma influência considerável no surgimento do *soft law*<sup>64</sup>. Contudo, eles não podem criar leis vinculantes para os Estados. As suas decisões não constituem tratados e a sua conduta não cria nem expressa o direito consuetudinário internacional (as organizações internacionais podem, porém, criar o seu próprio direito consuetudinário internacional que apenas regula a sua conduta)<sup>65</sup>.

A OCDE e as Nações Unidas são organizações internacionais particularmente influentes nesse aspecto. Estas são os autores das duas convenções-modelo e são os fóruns mais ativos para o intercâmbio internacional de pontos de vista e para o processo de construção de consenso em direito tributário. Além disso, o Fundo Monetário Internacional, a OCDE, as Nações Unidas e o Banco Mundial estabeleceram plataformas para a cooperação tributária<sup>66</sup>. O G20 é o fórum intergovernamental mais ativo no campo da tributação internacional. Por fim, do lado não governamental, a IFA e a ILA podem contribuir não apenas para a determinação da *lex lata*, mas também para o futuro desenvolvimento do direito tributário internacional, incluindo os direitos dos contribuintes.

## IV. DIREITO INTERNACIONAL E DOMÉSTICO

A tributação é um atributo essencial da soberania dos Estados<sup>67</sup>. Os impostos são cobrados pelas autoridades locais com base no direito doméstico. Portanto, a interação entre o direito internacional e o direito nacional é crucial para determinar o estatuto jurídico dos contribuintes. As diferentes abordagens dos Estados para a aplicação interna do direito internacional (os sistemas monistas em oposição aos sistemas dualistas) é uma questão sensível no campo do direito tributário. Tanto os tratados internacionais como o direito internacional consuetudinário podem, sem posterior transposição para o direito interno, estabelecer direitos e obrigações individuais para pessoas físicas e jurídicas, desde que sejam suficientemente precisos<sup>68</sup>. Todavia, se os contribuintes podem basear as suas

64 Vgl. J. Odermatt, *The Development of Customary International Law by International Organizations*, cit., p. 491 et seq.

65 ILC, *Conclusions on identification of customary international law*, cit., p. 132, no. 8.

66 Platform for Collaboration on Tax, <http://www.oecd.org/ctp/platform-for-collaboration-on-tax.htm>.

67 *Burlington Resources v. Ecuador*, ICSID Case no. ARB/08/5, Decision on Liability, 14 December 2012, paragraph 391; Cf. *Meerapfel Söhne v. Central African Republic*, ICSID Case no. ARB/07/10, Excerpts of Award, 12 May 2012, paragraph 319.

68 Cf e.g. ICJ, judgment of 27 June 2001 – *La Grand (Germany/United States)* – ICJ Reports 2001, p. 466, no. 42; Inter American Court of Human Rights, advisory opinion of 1 October 1999 – Oc-16/99, nos. 82 et seq.; CJEU, judgment of 5 February 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62, ECLI:EU:C:1963:1, p. 27 and operative part 1.

reivindicações perante as autoridades administrativas ou os tribunais nacionais diretamente em uma disposição de um tratado, e se tais disposições podem ser derogadas pela legislação nacional subsequente (*treaty override*)<sup>69</sup> depende de sua aplicabilidade direta e de seu *status* ao abrigo do direito doméstico<sup>70</sup>. Essas questões, com efeito, são de direito constitucional<sup>71</sup>.

Na União Europeia, o conflito entre o direito nacional e o direito internacional é particularmente complexo. Embora os impostos diretos não sejam harmonizados, tanto o direito primário como o secundário da União têm uma influência considerável nos sistemas tributários dos Estados-Membros da UE. Apesar de estes últimos terem o direito de exercer a sua soberania através do direito nacional e dos tratados fiscais internacionais, devem cumprir o direito da União Europeia<sup>72</sup>.

## V. CLASSIFICAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS EM DIREITO TRIBUTÁRIO

No direito tributário, os direitos humanos são geralmente categorizados como direitos processuais, relativos às sanções e direitos substantivos. Essa classificação leva em consideração os diferentes graus em que o exercício desses direitos e o seu controle judicial afetam a soberania fiscal.

No que diz respeito aos direitos processuais, os tribunais podem aplicar sistematicamente esse controle sem questionar as considerações políticas e as prioridades legislativas subjacentes ao sistema tributário nacional específico. Destarte, o controle dos direitos humanos dos procedimentos tributários pode geralmente ser mais rígido do que o controle relativo aos direitos substantivos, como os direitos fundamentais de igualdade ou propriedade.

Direitos relacionados à imposição de sanções, incluindo penalidades, têm algumas semelhanças com os direitos processuais. Ainda assim, isso justifica uma categoria separada. De particular importância é a proporcionalidade das sanções em atenção aos

---

69 This is the case in Germany, German Federal Constitutional Court, judgment of 15 December 2015 – 2 BvL 1/12, at II. 2 (regarding combat against abuse). Klaus Vogel had fought all his life against treaty override. The German Federal Fiscal Court shared his view and considered the treaty override to be unconstitutional, orders of 11 December 2013 – I R 4/13 and of 10 January 2012 – I R 66/09; Cf. K. Vogel, in K. Vogel/M. Lehner (eds.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5th ed. 2008, p. 174, *Einleitung des OECD-MA*, paragraph. 205; on the debate in the literature M. Lehner, in K. Vogel/M. Lehner (eds.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 6th ed. 2015, *Einleitung des OECD-MA*, paragraphs 197 et seq.; pro unconstitutionality also P. Vöniky, *Verfassungsrecht und internationale Verträge*, in Isensee/Kirchhof (eds.), *Handbuch des Staatsrechts*, 3th ed., vol. XI, *Internationale Bezüge*, 2013, § 236, paragraph 33, and A. Rust/E. Reimer, *Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht*, *Internationales Steuerrecht* 2005, p. 843 et seq.

70 Cf. e.g. K. Kaiser, *Treaties, Direct Applicability*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2013, paragraphs 14 to 18, 20; L. Henry, *When is a Treaty Self-Executing*, *Michigan Law Review*, vol. 27, 1929, p. 776 et seq.; US Supreme Court, judgment of 25 March 2008 – 128 S.Ct. 1436 (2008), sub c in fine, dissent by Breyer et al. – *Medellin of Texas*.

71 Para a Alemanha, cf. arts. 24, 25 e 59 (2) da Lei Fundamental alemã; Cf. M. Will, *Völkerrecht und nationales Recht*, *Juristische Ausbildung* 2015, p. 1164 et seq.

72 CJEU, settled case law; leading precedent judgment of 14 February 1995, *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, paragraph 21; most recently e.g. judgment of 3 March 2020, *Google Ireland*, C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141, paragraph 37.

objetivos legislativos. Em matéria tributária, o Estado está mais inclinado a impor penalidades mais severas com o efeito dissuasor, a fim de prevenir futuras violações às regras tributárias. No entanto, isso pode ter um impacto desproporcional no exercício dos direitos humanos. Deve-se, portanto, encontrar um equilíbrio justo entre tais medidas e o seu impacto sobre os indivíduos.

No caso dos direitos substantivos, o controle judicial intenso das decisões políticas que podem estar por trás das leis tributárias geralmente não é possível. Cabe principalmente ao legislador determinar como exercer a soberania fiscal. Contudo, isso não deve impedir que os tribunais avaliem se o Estado exerceu essa discricionariedade de acordo com o princípio do Estado de Direito e os limites externos impostos ao exercício da soberania fiscal pela proteção dos direitos humanos.

## VI. DIREITOS PROCESSUAIS

### 1. Introdução

Os direitos processuais, de certo modo, garantem os direitos substantivos. Aqueles não se referem ao imposto devido nem são diretamente relacionados a este, mas sim ao procedimento de sua liquidação e cobrança. Os direitos processuais aplicam-se a todas as fases do procedimento fiscal. Incluem-se as regras que tratam do registro e identificação dos contribuintes, apresentação de declarações fiscais, realização de investigações fiscais, avaliação e cobrança de impostos e sanções, incluindo penalidades. Apesar disso, tratamos as últimas como uma categoria separada. Estão também compreendidos os procedimentos administrativos para a resolução de litígios entre contribuintes e autoridades fiscais, bem como os recursos judiciais que garantam o exercício efetivo da competência tributária em conformidade com o Estado de Direito<sup>73</sup>.

O princípio abrangente do Estado de Direito se aplica tanto ao procedimento tributário quanto aos aspectos materiais da tributação (especialmente a proibição de arbitrariedade). A expressão processual mais importante do Estado de Direito é o direito à proteção judicial efetiva, que engloba vários subprincípios específicos, como acesso à justiça (*ubi ius, ubi remedium*), igualdade de armas, garantia contra autoincriminação (*nemo tenetur*), proibição de dupla penalização (*ne bis in idem*) e direito de ser ouvido (*audi alteram partem*). Todos estes estão incluídos no direito a um julgamento justo. Três aspectos são particularmente importantes em processos fiscais: o direito do contribuinte de acesso aos documentos (*habeas data*), o direito de ser ouvido e o direito à proteção judicial.

A jurisprudência do TJUE e do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH) é um dos pilares da proteção efetiva dos direitos processuais dos contribuintes. Também pode servir

---

73 P. Pistone, in P. Pistone (eds.), Tax Procedures – General Report, EATLP Madrid Congress 2019, 2020, p. 3 et seq.

de inspiração para o desenvolvimento de um padrão global. Assim, ela será apresentada em mais detalhes a seguir.

## 2. Acesso a documentos (*habeas data*)

O acesso a todos os documentos e informações que possam interessar às partes em litígio integra o direito a um julgamento justo. É uma condição essencial para o exercício efetivo dos direitos de defesa em processos tributários<sup>74</sup>. Desse modo, esse direito se aplica antes de outros direitos processuais.

Os contribuintes devem ter acesso aos documentos relevantes detidos pelas autoridades fiscais, se necessários, através de um procedimento de divulgação<sup>75</sup>. Esse acesso não se limita aos documentos nos quais a autoridade fiscal baseou a sua decisão contra o contribuinte. Deve compreender, outrossim, as provas recolhidas pela autoridade fiscal, que podem ser vantajosas e comprovar que o contribuinte agiu legalmente<sup>76</sup>. Se o acesso não for devidamente garantido, o direito a um julgamento justo é violado<sup>77</sup>.

A despeito disso, o direito de acesso aos documentos não é absoluto. Pode ser legitimamente restringido, em particular no contexto de investigações fiscais. Além disso, o direito doméstico que protege o sigilo fiscal<sup>78</sup> e profissional pode, em certas circunstâncias, justificar o acesso apenas parcial das informações<sup>79</sup>.

## 3. Direito de ser ouvido (*audi alteram partem*)

O direito a um julgamento justo inclui o direito de ser ouvido (*audi alteram partem*) em processos administrativos e perante um tribunal. Esse direito obriga as autoridades fiscais a dar aos contribuintes a oportunidade de se pronunciarem ao longo do processo. Em princípio, a audiência deve ocorrer antes de que as autoridades tomem medidas que possam afetar os contribuintes. Só é diferente se houver justificação para a decisão imediata e a sua execução, ou se uma audiência prévia não poderia ter conduzido a outro resultado<sup>80</sup>.

---

74 O art. 43 da Constituição argentina contém uma disposição específica sobre o acesso a documentos em processos tributários puramente internos; cf. CJEU, judgment of 9 November 2017, *Ispas*, C-298/16, ECLI:EU:C:2017:843, paragraph 39.

75 Cf. e.g. ECtHR, *McGinley and Egan v. the United Kingdom*, nos. 21825/93 and 23414/94, 9 June 1998, §§ 86 and 90.

76 CJEU, judgment of 16 October 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, paragraph 54.

77 ECtHR, *Chambaz v. Switzerland*, no. 11663/04, 5 April 2012, § 63.

78 CJEU, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., paragraph 55 with reference to *Ispas*, paragraph 36.

79 CJEU, *Glencore Agriculture Hungary*, cit., paragraphs 56 and 57.

80 P. Pistone, *The EU Charter and Fundamental Rights, General Principles of EU law and taxation*, in B. Terra/P. Wattel, *European Tax Law*, 7th ed. 2018, p. 169 et seq.

*Audi alteram partem* compreende não só o direito dos contribuintes de expressar as suas opiniões<sup>81</sup>, mas ainda a obrigação de as autoridades fiscais terem essas opiniões em consideração em sua motivação. Durante o contencioso tributário, esse direito não implica necessariamente a obrigação de realizar uma audiência oral, mas, pelo menos, o direito e a oportunidade das partes de apresentarem o seu ponto de vista antes de o tribunal decidir o caso. Entretanto, as partes não têm que fazer uso dessa possibilidade, é uma faculdade delas.

#### 4. Direito à proteção judicial

O direito a um recurso efetivo e a um tribunal imparcial engloba o direito de qualquer contribuinte, cujos direitos foram adversamente afetados, ter acesso a um tribunal (*ubi ius, ibi remedium*). O tribunal deve ser independente, imparcial e previamente estabelecido por lei. Sobretudo no caso de juízes em regime de meio período, podem surgir conflitos de interesses decorrentes de outras atividades que possam colocar em questão a sua independência e imparcialidade. Isso também se aplica quando os tribunais não são estabelecidos por lei<sup>82</sup> ou os seus membros são nomeados pela Administração tributária ou destacados por um curto período por essas autoridades<sup>83</sup>.

Como expressão essencial do Estado de Direito, o direito à proteção judicial permite a revisão de todos os atos jurídicos adotados pelas autoridades fiscais no âmbito dos processos tributários, incluindo a assistência mútua transfronteiriça<sup>84</sup>. O art. 6 da CEDH, porém, garante o direito a um julgamento justo apenas para os “litígios relativos a [...] direitos e obrigações civis ou [...] acusações criminais”<sup>85</sup>. Isso não inclui disputas fiscais<sup>86</sup>. Contudo, o TEDH interpreta o conceito de “acusação criminal” de forma ampla, de modo que as questões fiscais são abrangidas no contexto das sanções. O direito a um julgamento justo ao abrigo da Carta da UE não contém essa limitação, mas a Carta aplica-se apenas no âmbito do direito da União<sup>87</sup>. Em última análise, tanto o TJUE como o TEDH protegem os

81 CJEU, judgment of 3 July 2014, Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 and C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041, paragraph 73.

82 Cf. art. 6(1) da CEDH e art. 47(2) da Carta da UE.

83 O TJUE considera os tribunais de arbitragem fiscais portugueses como tribunais independentes, judgment of 12 June 2014, Ascendi, C-377/13, ECLI:EU:C:2014:1754, paragraphs 22 to 34; cf. pending cases C-388/19, Autoridade Tributária e Aduaneira, and C-545/19, Allianzgi-Fonds Aevn; cf., todavia, judgment of 21 January 2020, Banco de Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, paragraphs 53 et seq., on the Tribunal Económico-Administrativo Central (Central Administrative Control Body, Spain), que não é um tribunal independente.

84 CJEU, Berlioz Investment Fund, cit., operative part 2 and paragraph 59. Nos processos pendentes apensos do État du Grand-duché de Luxembourg, C-245/19 e 246/19, a questão surge também em relação ao direito à proteção de dados. No seu parecer emitido em 2 de julho de 2020, ECLI: EU: C: 2020: 516, a Advogada-Geral Kokott convidou o Tribunal a considerar que uma violação desse direito e do art. 47 da Carta da UE surgiria na ausência de um recurso judicial para os interessados antes da troca de informações.

85 Cf. e.g. ECtHR, Ravon and Others v. France, no. 18497/03, 21 February 2008, § 24.

86 ECtHR, Ferrazzini v. Italy, no. 44759/98, 12 July 2001, §§ 20-31.

87 Art. 51(1) Carta da UE; CJEU, Judgment of 26 February 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, paragraphs 16 et seq., and opinion of Advocate General Kokott of 11 July 2019 in joined cases C-469/18 and C-470/18, Belgische Staat, ECLI:EU:C:2019:597, points 30 et seq.

direitos processuais em muitos casos, e o TJUE, mesmo no contexto de investigações fiscais puramente nacionais, igualmente o faz, apesar “do âmbito do direito da União”<sup>88</sup>. O art. 8 (direito a um processo justo) e o art. 25 (direito à proteção legal) da Convenção Americana sobre Direitos Humanos também se aplicam expressamente às questões tributárias<sup>89</sup>.

Várias medidas fiscais podem desencorajar o acesso à justiça. Isso inclui a instituição jurídica *resolve et repete*<sup>90</sup>. De acordo com o *resolve et repete*, o contribuinte é primeiro obrigado a saldar a dívida tributária reclamada pelo fisco e só tem o direito de reclamá-la depois de comprovada a ilegalidade em juízo. Isso vai além da regra encontrada em muitos Estados, segundo a qual os recursos no direito tributário não têm efeito suspensivo e, portanto, não impedem a cobrança dos créditos tributários<sup>91</sup>.

O acesso efetivo à justiça exige ainda que as regras de acesso sejam claras<sup>92</sup> e que a proteção judiciária seja concedida quando necessária.

A igualdade de armas está no cerne do direito a um julgamento justo. Juntamente com o *habeas data*<sup>93</sup>, é a base do direito a uma defesa efetiva (art. 48 da Carta da UE). Dá o direito às partes de apresentarem provas a seu favor. No entanto, pode haver prazos para isso, os quais servem ao propósito de segurança jurídica.

As regras de prova não devem tornar o exercício do direito praticamente impossível ou excessivamente difícil<sup>94</sup>. Esse pode ser o caso de presunções legais (ou decorrentes da prática das autoridades fiscais), nomeadamente se forem irrefutáveis/absolutas<sup>95</sup>, de regras de prova que invertem o ônus da prova para o contribuinte sem motivos graves que o justifiquem<sup>96</sup>, ou para a exclusão de qualquer tipo de evidência que não seja a documentação<sup>97</sup>. Todavia, permanece incontestável que, no contexto da livre avaliação

---

88 Cf. e.g. CJEU, *Ipsas*, cit., and ECtHR, *Ravon and Others v. France*, cit.

89 Cf. a intervenção da Comissão Interamericana de Direitos Humanos no caso *Cantos v. Argentina*, [http://www.worldcourtp.com/iacthr/eng/decisions/202.11.2028\\_Cantos\\_v\\_Argentina.pdf](http://www.worldcourtp.com/iacthr/eng/decisions/202.11.2028_Cantos_v_Argentina.pdf).

90 Sobre a incompatibilidade de *resolve et repete* com o direito de acesso à justiça e o princípio da igualdade cf. Italian Constitutional Court, judgment no. 21 of 15 March 1961.

91 Cf. G. Walde, *Solve et Repete*, *Finanzarchiv* 1941, p. 44 et seq.

92 Cf. ECtHR, *de Geouffre de la Pradelle v. France*, no. 12964/87, 16 December 1992; *Bellet v. France*, no. 23805/94, 4 December 1995; *Maširević v. Serbia*, no. 30671/08, 11 February 2014.

93 Cf. VI.2.

94 CJEU, judgment of 9 November 1983, *San Giorgio*, C-199/82, ECLI:EU:C:1983:318, paragraph 14.

95 CJEU, judgment of 18 December 1997, *Garage Molenheide and Others v. Belgische Staat*, joined cases C286/94, C-340/95, C-401/95 and C-47/96, ECLI:EU:C:1997:623, paragraph 52.

96 CJEU, judgments of 8 March 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, paragraph 53; and *N Luxembourg 1*, cit., paragraphs 142 et seq., as well as *T Denmark*, cit., paragraphs 142 et seq., on the burden of proof and presumptions.

97 CJEU, *San Giorgio*, cit., paragraph 14, and judgment of 21 September 2000, *Michailidis*, joined cases C-441/98 and C-442/98, ECLI:EU:C:2000:479, paragraph 36.

judicial das provas, as provas documentais podem de fato ter um poder maior de persuasão para os tribunais.

O direito de não autoincriminação (*nemo tenetur*), de idêntica forma, se aplica às infrações fiscais. Esse direito exige que as autoridades provem fatos incriminadores sem recurso de provas obtidas por coerção ou geralmente em desconsideração da vontade do acusado<sup>98</sup>. O princípio *nemo tenetur* reveste-se de particular importância tendo em conta as obrigações de notificação previstas na Ação n. 12 do BEPS e, no que diz respeito à UE, em conformidade com a chamada Diretiva DAC 6<sup>99</sup>, se a obrigação de notificação for transferida aos próprios contribuintes. A situação dos contribuintes em processos fiscais, porém, difere significativamente da situação do réu em processos penais<sup>100</sup>. Os contribuintes e os seus intermediários são, em princípio, obrigados a cooperar com as autoridades fiscais. No entanto, podem surgir questões relacionadas à distinção entre o direito tributário e penal, por exemplo no que se refere à utilização de provas apresentadas pelo contribuinte em processos penais posteriores. A violação de uma proibição de coleta de provas, como *nemo tenetur*, não significa necessariamente que o uso de tais provas também seja proibido. Pelo menos na Europa, não há nenhuma regra rígida que se aplique a esse respeito. Em qualquer caso, a tendência é usar provas obtidas ilegalmente para provar crimes graves. Contudo, a gravidade da violação na obtenção das provas é igualmente importante<sup>101</sup>. Na Alemanha, há uma proibição limitada ao uso de provas obtidas ilegalmente<sup>102</sup>. O Tribunal Constitucional alemão confirmou que as provas adquiridas ilegalmente podem ser utilizadas em relação às infrações em cuja ação penal exista um interesse público superior<sup>103</sup>. Isso se aplica apenas às infrações tributárias graves.

---

98 ECtHR, *J.B. v. Switzerland*, no. 31827/96, 3 May 2001, § 64; Cf. R. Luja, *Accounting Disclosure of Tax Liabilities, Fair Trial and Self-incrimination: Should the European Commission Endorse IFRS in the Light of the European Human Rights*, in G. Kofler, M. P. Maduro and P. Pistone (eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, 2011, p. 263.

99 Cf. art. 8(a), 8(a)(a) e anexos da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE, JO 2011, L 64, p. 1, conforme alterado pela Diretiva 2018/822/UE do Conselho, de 25 de fevereiro de 2018, JO 2018, L 139, p. 1 ("DAC 6").

100 ECtHR, *van Weerelt v. the Netherlands* (dec.), no. 784/14, 16 June 2015, § 56; German Constitutional Court, order of 27 April 2010 – 2 BvL 13/07, no. 3 – compatibility of § 393(2) of the Fiscal Code of Germany with Articles 2(1) in connection with 1(1) of the German Basic Law (*nemo tenetur*).

101 Cf. ECtHR, *Péllissier and Sassi v. France*, no. 25444/94, 25 March 1999, § 45; CJEU, judgment of 10 April 2003, *Steffensen*, C-276/01, ECLI:EU:C:2003:228, paragraph 75, and opinion Kokott, *Belgische Staat*, cit., points 69 et seq. Cf. J. Kokott, *Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren*, *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht* 2017, p. 409 et seq. and 415 et seq.; J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, cit., p. 203 et seq., § 4, paragraphs 64 et seq.; P. Pistone, *Tax Procedures*, cit., p. 82 et seq.

102 Seção 393 (2) do Código Fiscal da Alemanha: "Quando, durante o processo penal, o Ministério Público ou o tribunal toma conhecimento dos registros fiscais de fatos ou provas que o contribuinte, em conformidade com suas obrigações ao abrigo do direito fiscal, revelou à receita autoridade antes da instauração do processo penal ou por desconhecimento da instauração do processo penal, esse conhecimento não pode ser utilizado contra ele para a instauração de um ato que não seja crime fiscal. Isso não se aplica a crimes para os quais haja um interesse público imperioso (seção 30 (4) número 5)."

103 German Constitutional Court, order of 27 April 2010 – 2 BvL 13/07.

O princípio *ne bis in idem*, outrossim, se aplica em matéria tributária de natureza penal, embora nem sempre a distinção entre o direito penal e o administrativo seja fácil<sup>104</sup>. A sua parte processual (*ne bis vexari*) pode abranger tanto a fase administrativa como a judicial dos processos fiscais<sup>105</sup>. Nos termos do direito da União Europeia, *ne bis in idem* inclui mesmo a proibição de ser sujeito a dois processos judiciais em dois países diferentes “dentro da União” (art. 50 da Carta da UE). Baseia-se no princípio do reconhecimento mútuo na União. Em contrapartida, o TEDH só pode aplicar o princípio em relação a um mesmo Estado<sup>106</sup>. Não existe nenhuma proibição transfronteiriça quanto ao *ne bis in idem* ao abrigo do direito internacional geral<sup>107</sup>. Nos Estados Unidos, devido à doutrina da dupla soberania, *ne bis in idem* nem mesmo se aplica às relações entre o Governo Federal e os Estados<sup>108</sup>.

## 5. Direitos em situações transfronteiriças

Os direitos processuais básicos vinculam ainda as autoridades quando estas atuam no contexto da assistência mútua europeia ou internacional<sup>109</sup>. Isso é importante, uma vez que os Estados-Membros estão atualmente muito interessados em eliminar os obstáculos a uma cooperação eficaz, como a consulta prévia das partes interessadas. Apesar disso, o TJUE esclareceu que a cooperação administrativa em matéria fiscal não deve prejudicar a proteção dos contribuintes aos seus direitos fundamentais. No seu conhecido acórdão Berlioz<sup>110</sup>, o TJEU decidiu que a pessoa a quem forem solicitadas informações no âmbito da assistência administrativa internacional deve ter acesso a determinados documentos do processo para poder contestar a legalidade do pedido de informações<sup>111</sup>. Para o fazer, ela deve, pelo menos, ter conhecimento da pessoa a quem se aplica a investigação ou inquérito, e da finalidade fiscal para a qual as informações são solicitadas. Além disso, o tribunal nacional deve ter pleno acesso ao pedido de informações e a quaisquer informações adicionais. Se o tribunal nacional considerar necessário, pode transmitir essas informações ao responsável por seu fornecimento<sup>112</sup>. O caso é interessante porque, para facilitar a

---

104 Cf. VII.

105 Cf. CJEU, judgment of 20 March 2018, Menci, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, and P. Pistone, *Tax Procedures*, cit., p. 27, 29 et seq., 59 and 110.

106 O art. 4 do 7º Protocolo Adicional à CEDH contém a abordagem comum: “processos penais do mesmo Estado”.

107 Cf. German Constitutional Court, orders of 31 March 1987 – 2 BvM 2/86, and of 4 December 2007 – 2 BvR 38/06, both with numerous references.

108 U.S. Supreme Court, judgment of 17 June 2019, 587 U.D.(2019) – *Gamble v. United States*.

109 P. Pistone, *The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation*, in Terra/P. Wattel, *European Tax Law*, cit., p. 153.

110 CJEU, *Berlioz Investment Fund*, cit.

111 Cf. *ibid.*, paragraph 100 com referência ao art. 20(2) da Diretiva 2011/16/EU.

112 *Ibid*, paragraphs 92 and 100; Cf. the pending cases C-245/19 and C-246/19, *État du Grand-duché de Luxembourg (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale)* and C-437/19, *État du Grand-duché de Luxembourg*. Uma abordagem semelhante foi adotada na Nova Zelândia em *CIR v Chatfield & Co Ltd*. [2019] NZCA 73, a respeito de um pedido de informações de acordo com o art. 25 da Convenção de Dupla Tributação Nova Zelândia-Coreia do Sul.

assistência administrativa internacional, Luxemburgo acabou por abolir os recursos judiciais e o TJUE ordenou então a sua reintrodução. Nesse contexto, permanece em aberto a questão de saber se a abolição dos direitos de consulta antes do intercâmbio internacional de dados e de cooperação administrativa transfronteiriça, como ocorreu em todo o mundo durante o BEPS, irá passar pelo teste judicial<sup>113</sup>.

Além disso, os dados são protegidos de forma particularmente intensa na Europa, embora menos na área do direito tributário<sup>114</sup>. Todavia, o direito fundamental à proteção de dados pode tornar-se importante para as autoridades fiscais em sua cooperação com países terceiros com níveis de proteção significativamente mais baixos. O TJUE geralmente exige “um nível de proteção essencialmente equivalente ao garantido na União Europeia”<sup>115</sup>.

Os problemas de acesso à justiça também podem surgir em conexão com a resolução transfronteiriça de litígios fiscais, quando os procedimentos de acordo mútuo e de arbitragem, ao abrigo de tratados fiscais ou do Instrumento Multilateral, sejam considerados procedimentos judiciais ou quase judiciais. Isso, porém, é controvertido<sup>116</sup>. De qualquer forma, considerando o princípio do julgamento justo, parece haver uma tendência de maior participação dos contribuintes nesses procedimentos<sup>117</sup>. Além disso, o dever de fundamentação aplica-se não só às decisões judiciais, mas também às administrativas<sup>118</sup>.

O objetivo da Diretiva n. 2017/1852 sobre os mecanismos de resolução de litígios fiscais na UE<sup>119</sup> é tornar os procedimentos de arbitragem e acordos mútuos melhores e mais eficientes. Não obstante, do ponto de vista dos contribuintes, persistem preocupações, principalmente no que diz respeito aos procedimentos de arbitragem no âmbito do chamado *baseball procedure*<sup>120</sup>. Nesse procedimento, os árbitros apenas escolhem, sem fundamentar, entre as duas soluções apresentadas pelas partes.

---

113 Em seu parecer de 2 de julho de 2020, nos processos apensos C-245/19 e 246/19, État du Grand-duché du Luxembourg, cit., no. 147, a Advogada-Geral Kokott concluiu que a pessoa obrigada a prestar informações, o contribuinte e os terceiros afetados devem ter acesso a um recurso legal antes da troca de informações.

114 Sobre proteção de dados cf. VIII.2.

115 CJEU, judgment of 16 July 2020, Facebook Ireland and Schrems, C-311/18, ECLI:EU:C:2020:559, operative part 2.

116 Negado e.g. by P. Pistone, Tax Procedures, cit., p. 94 et seq.

117 Cf. K. Perrou, Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution, IBFD Doctoral Series vol. 28, 2014; P. Baker & P. Pistone, BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, 25 EC Tax Review 5/6, 2016, p. 335-345.

118 Cf. e.g. article 41(2)(c) EU Charter.

119 Diretiva do Conselho (UE) 2017/1852, de 10 de outubro de 2017, relativa aos mecanismos de resolução de litígios fiscais na União Europeia, OJ 2017, L 265, p. 1.

120 Art. 10(2) da Diretiva 2017/1852; cf. art. 23 Multilateral Instrument; cf. III.1.b.

## 6. Mecanismos de proteção alternativos, em particular ombudsman/ouvidoria

Além da revisão administrativa e judicial interna, muitos países estabeleceram mecanismos alternativos de reclamação para proteger os direitos dos contribuintes. Nesse contexto, podem se defender de arbitrariedades ou abusos do fisco. Às vezes, há restrições quanto a levar essas acusações ao tribunal. Ademais, as alternativas extrajudiciais geralmente são mais baratas. Esses mecanismos normalmente se limitam a reclamações relativas a aspectos processuais da interação entre o contribuinte e a autoridade fiscal. Frequentemente, servem para proteger direitos consagrados em lei ou em uma carta (não vinculante) dos direitos dos contribuintes<sup>121</sup>.

Os contribuintes podem apresentar as suas reclamações diretamente à autoridade fiscal, que conduz uma revisão interna, de preferência por uma equipe independente. Alternativamente, uma instituição governamental independente, como uma ouvidoria, investigará as reclamações. Em regra, esses serviços são gratuitos para o contribuinte. No entanto, os poderes dos ouvidores fiscais são frequentemente limitados a fornecer recomendações não vinculantes ao contribuinte e à autoridade tributária. Em vista disso, esses mecanismos geralmente não excluem o acesso dos contribuintes aos processos judiciais formais, se os canais informais não levarem a um resultado satisfatório.

Existem ouvidorias cujas atividades dizem respeito à ação governamental<sup>122</sup> e aquelas que são responsáveis por áreas específicas<sup>123</sup>. Os ouvidores fiscais especializados, em particular, têm alcançado resultados muito satisfatórios em vários países ao redor do mundo. Um exemplo é o *US National Taxpayers' Advocate*<sup>124</sup>. A autoridade mexicana de defesa dos direitos dos contribuintes PRODECON também é independente e possui amplos poderes<sup>125</sup>. Outros ouvidores fiscais especializados<sup>126</sup> têm mandatos específicos para investigar queixas relativas a direitos processuais. Como o Inspetor Geral de Impostos australiano, um ouvidor fiscal pode receber poderes especiais por lei para obter informações. Isso promove a eficiência de suas investigações. Dependendo da estrutura do procedimento, os

---

121 Cf. nota de rodapé 47.

122 E.g. na Nova Zelândia; cf. art. 43 da Carta da UE sobre o Provedor de Justiça Europeu.

123 Como o Parliamentary and Health Services Ombudsman do Reino Unido.

124 Em 1979, a IRS criou o Taxpayer Advocate Service. Desde 1997, o Taxpayer Advocate Service atua como órgão independente do IRS. A instituição luta pelos direitos dos contribuintes e promove a sua confiança na integridade e responsabilidade do IRS.

125 O PRODECON está habilitado pela legislação federal para receber e tratar reclamações, movidas por contribuintes contra qualquer ato das Autoridades Fiscais Federais Mexicanas, exercendo assim a sua função de ouvidor fiscal para salvaguardar os direitos fundamentais dos contribuintes. As reclamações são buscadas para solução por meio de procedimento flexível, sem formalismos rígidos. No entanto, se o PRODECON não conseguir chegar a uma solução com a autoridade fiscal, pode emitir recomendação pública não vinculante expondo o comportamento inadequado da autoridade fiscal.

126 Cf. South Africa's Tax Ombud, Chile's DEDECON, Canada's Taxpayers' Ombudsman, Spain's Consejo para la Defensa del Contribuyente, France's Médiateur des ministères économiques et financiers, Colombia's and Peru's Defensorías del Contribuyente, Pakistans' Federal Tax Ombudsman and Australia's Inspector General of Taxation.

contribuintes devem primeiro esgotar os recursos internos da autoridade antes de recorrer à ouvidoria tributária.

Os ouvidores agem de forma independente. Eles não atuam necessariamente como os advogados do contribuinte. Contudo, como muitas vezes são indicados pela designação “advogado do contribuinte”, *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente* (PRODECON) ou “Autoridade para a defesa dos direitos do contribuinte”, a sua razão de ser é defender os direitos do contribuinte.

Os procedimentos informais da ouvidoria tributária podem esclarecer questões processuais para determinados contribuintes e, de maneira geral, melhorar os procedimentos administrativos. Em determinadas circunstâncias, o ouvidor pode tomar outras medidas de proteção, como indenizar os contribuintes por perdas financeiras decorrentes de erros administrativos<sup>127</sup>.

## VII. DIREITOS RELACIONADOS À SANÇÃO

Tradicionalmente, é feita uma distinção entre sanções administrativas e criminais. As últimas são comumente mais graves e têm um efeito estigmatizante. Os pagamentos de impostos adicionais – muitas vezes na forma de multas fiscais – devidos em razão do mero não pagamento do imposto no prazo e em valor integral pertencem à primeira categoria. Em contraste, as sanções criminais exigem a intenção (dolo). Na Europa, porém, a linha divisória entre sanções administrativas e criminais é tênue. De acordo com a chamada abordagem Engel do TEDH<sup>128</sup>, a severidade das sanções é um fator decisivo. Por exemplo, o montante a pagar como resultado de uma sanção administrativa pode ser muito elevado e, portanto, cumprir os critérios de aplicação do art. 6 da CEDH, que se aplica apenas aos direitos e obrigações civis ou acusações criminais<sup>129</sup>.

O princípio da legalidade (*nulla poena sine lege*), igualmente, se destina ao direito tributário penal. De acordo com esse princípio, o comportamento deve constituir uma infração quando ocorrer. Isso pressupõe que o autor da infração tenha conhecimento da infração, o que justifica a obrigação de suportar as consequências associadas à infração.

Ao aplicar o princípio *ne bis in idem*, o TEDH, mais recentemente, teve em consideração as diferentes características e funções das multas e sanções fiscais, e permitiu que fossem

---

127 E.g. esquema de compensação da Austrália por danos causados por administração defeituosa.

128 ECtHR, *Engel and Others v the Netherlands*, nos. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 and 5370/72, 8 June 1976, § 10.

129 Ibid; cf. para mais detalhes VI.4.

cobradas em conjunto em determinadas circunstâncias<sup>130</sup>. No entanto, uma combinação de sanções administrativas e criminais pode ser abrangida pela proibição<sup>131</sup>.

Se forem diferentes órgãos responsáveis pela avaliação de tais sanções, os contribuintes podem ter de se defender duas vezes, em primeiro lugar no que se refere à multa fiscal e, em segundo lugar, no que diz respeito à sanção penal. Isso pode colidir com a parte processual da proibição de dupla penalização (ou seja, não ser processado duas vezes pelos mesmos fatos – *ne bis vexari*), especialmente porque ambos os tipos de sanções muitas vezes têm um objetivo comum.

É precisamente no domínio do combate à fraude ao IVA que um contribuinte que soube ou deveria ter sabido de uma evasão cometida no bojo de sua cadeia de produção pode enfrentar um ônus triplo (a negativa de deduções e isenções, além de multa). Em suma, isso poderia equivaler a uma sanção sem condições subjetivas suficientes sob a perspectiva do contribuinte frente a tal reação dura do sistema jurídico<sup>132</sup>.

Por fim, a presunção de inocência (*in dubio pro reo*) implica que a culpa do acusado de uma infração fiscal deve ser provada (ônus da prova) para além de qualquer dúvida razoável (padrão da prova)<sup>133</sup>. As presunções da lei tributária podem colidir com isso.

Por fim, o princípio da proporcionalidade<sup>134</sup> estabelece limites para as penalidades. Elas devem ser adequadas, necessárias e proporcionais (em sentido estrito). Penalidades excessivas são proibidas. Não obstante a prevenção ser um objetivo legítimo, as sanções que visam, primária e unilateralmente, aos objetivos dissuasivos podem violar a proibição de excesso. O princípio da proporcionalidade, porém, exige que o nível das penas se baseie em uma série de fatores objetivos e subjetivos, dentre os quais a gravidade da infração, a reincidência dos delinquentes e a sua situação econômica.

## VIII. DIREITOS SUBSTANTIVOS

### 1. O princípio da igualdade

#### a) Introdução

---

<sup>130</sup> ECtHR, *A and B v. Norway*, nos 24130/11 and 29758/11, 15 November 2016, §§ 130 et seq.; cf. CJEU, *Menci*, cit., paragraph 61.

<sup>131</sup> Cf. CJEU, *Åkerberg Fransson*, cit., paragraphs 34 et seq.

<sup>132</sup> Cf. VI.2.

<sup>133</sup> Sobre o ônus e os padrões da prova de uma perspectiva comparativa cf. J. Kokott, *Beweislastverteilung und Prognoseentscheidungen bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten*, 1993, p. 12 et seq., and *The Burden of Proof in Comparative and International Human Rights Law*, 1998.

<sup>134</sup> Sobre a importância do princípio da proporcionalidade como princípio geral de direito internacionalmente reconhecido cf. the German Constitutional Court, judgment of 5 May 2020 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15 and 2 BvR 980/16 – paragraphs 124 et seq.

O princípio da igualdade está consagrado em vários instrumentos jurídicos: Constituições nacionais e legislações infraconstitucionais, convenções/tratados fiscais bilaterais<sup>135</sup> e outros acordos internacionais<sup>136</sup>. Os contribuintes podem contar com todos esses instrumentos. A proteção efetiva do princípio da igualdade é normalmente garantida por todos os tribunais, desde os tribunais inferiores às cortes supremas e tribunais constitucionais. Quando a controvérsia versar sobre lei supranacional ou acordos internacionais, tribunais supranacionais e/ou internacionais podem ser adicionados<sup>137</sup>.

O princípio da igualdade é o fundamento do direito tributário e esse princípio tem muitas manifestações. Em primeiro lugar, o princípio geral da igualdade é de extrema importância no direito tributário, pois garante a igualdade de tratamento – incluindo igual cobrança<sup>138</sup> – dos impostos devidos por todos os contribuintes. Em segundo lugar, o princípio da capacidade contributiva, explicitamente reconhecido em algumas Constituições nacionais<sup>139</sup>, é uma expressão específica do princípio da igualdade. Em terceiro lugar, o princípio da igualdade resulta na neutralidade da concorrência. Em quarto e último lugar, visa à equidade e justiça entre os contribuintes.

Nos parágrafos seguintes, essas diferentes expressões internacionalmente reconhecidas do princípio da igualdade serão mais bem elaboradas.

#### b) O princípio geral da igualdade

O princípio geral da igualdade exige que os contribuintes sejam iguais perante a lei. Além disso, é o principal critério balizador do legislador, ao obrigá-lo a tratar igualmente as situações substancialmente iguais, em termos fiscais, e de forma desigual, no caso de as situações serem substancialmente desiguais<sup>140</sup>. Ademais, as autoridades fiscais devem

---

135 Cf. o princípio da não discriminação no art. 24 dos tratados tributários bilaterais baseados na Convenção Modelo da OCDE.

136 E.g. arts. 20 e 21 da Carta da UE sobre a igualdade perante a lei e não discriminação, o art. 14 da CEDH e o Protocolo n. 12 à CEDH.

137 E.g. TJUE, CEDH e Corte Interamericana de Direitos Humanos.

138 German Constitutional Court, judgments of 27 June 1991 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239, Zinsbesteuerung, paragraph 109, and of 9 March 2004 – 2 BvL 17/02 –, BVerfGE 110, 94, Spekulationssteuer, at II.1. et seq.; R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, 1999.

139 E.g. art. 4(5) da Constituição da Grécia: “Os cidadãos gregos suportam os encargos públicos sem distinção de acordo com a sua capacidade”; art. 53(1) da Constituição da Itália: “Todas as pessoas são obrigadas a contribuir para as despesas públicas na proporção de seu poder fiscal”; art. O da Constituição da Hungria: “Todos são responsáveis por si mesmos e são obrigados a contribuir para o cumprimento das tarefas do Estado e da comunidade de acordo com suas habilidades e possibilidades” e art. XXX da mesma constituição: “(1) Cada pessoa deve contribuir para a satisfação de necessidades comuns de acordo com a sua capacidade de trabalho ou de participação na vida econômica. (2) O nível de contribuição para atender às necessidades comuns será determinado, no caso de pessoas com filhos, levando em consideração as despesas incorridas com a educação dos filhos”; art. 31(1) da Constituição da Espanha: “Todos contribuem para a despesa pública de acordo com as suas possibilidades econômicas e através de um sistema fiscal justo baseado no princípio da igualdade e progressividade, que em caso algum deve ser confiscatório”; art. 24(1) da Constituição de Chipre: “Todas as pessoas são obrigadas a contribuir de acordo com as suas possibilidades para os encargos públicos.”; Cf. K. Tipke, Europäisches Steuerverfassungsrecht, Eine rechtsvergleichende Übersicht, in P. Kirchhof/M. Lehner et al. (eds.), Staaten und Steuern, Festschrift Vogel, 2000, p. 561 et seq. and 567 et seq.; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, vol. I, 2000, p. 486 with further references; L. Ohlendorf, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, p. 114 et seq.

140 Cf. e.g. German Constitutional Court, order of 11 September 2008 – VI R 63/04, Abgeordnetenbesteuerung.

aplicar a legislação fiscal da mesma forma a todos os contribuintes. Ao mesmo tempo, o princípio da igualdade implica um tratamento coerente. Assim, o direito fundamental de propriedade previsto no art. 1 do 1º Protocolo à CEDH, tal como interpretado pelo TEDH, proíbe qualquer encargo individual e excessivo sobre uma pessoa ou grupo específico de contribuintes<sup>141</sup>.

O princípio da igualdade aplica-se a pessoas físicas e jurídicas, no caso de impostos diretos (por exemplo, imposto de renda) e indiretos (em particular, o IVA)<sup>142</sup>. Frequentemente, proíbe o tratamento desigual com base na nacionalidade, por exemplo, dentro da UE e ao abrigo de acordos de dupla tributação e de investimento<sup>143</sup>.

### c) O princípio da capacidade contributiva

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, os contribuintes com capacidades diferentes devem ser onerados de forma distinta. Muitas Constituições preveem expressamente isso<sup>144</sup>. O princípio da capacidade contributiva aplica-se sobretudo às pessoas físicas e, em alguns países, também às pessoas jurídicas<sup>145</sup>.

O princípio da capacidade contributiva pode trabalhar a favor do contribuinte, ao garantir a isenção fiscal das despesas mínimas vitais e a dedução da base de cálculo das despesas necessárias. As despesas necessárias de uma pessoa física compreendem as despesas pessoais, como alimentação, roupas, moradia e despesas comerciais, incorridas no curso normal dos negócios como um pré-requisito para obter lucros. Às vezes, um requisito de tributação progressiva é também derivado do princípio da capacidade contributiva. No entanto, a tributação progressiva pode ser mais bem fundamentada no princípio do Estado de Bem-Estar Social<sup>146</sup>. O princípio da capacidade contributiva ainda pode, desse modo, justificar uma carga tributária mais elevada<sup>147</sup>. Esse princípio pode garantir que haja tempo suficiente entre o fato gerador e o pagamento do imposto.

---

141 ECtHR, P. Plaisier BV v. The Netherlands, nos. 46184/16, 47789/16 and 19958/17, 14 November 2017, § 82.

142 J. Englisch, in M. Lang/P. Melz/E. Kristofferson, *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, 2009, p. 1 et seq. and 20 et seq.

143 Cf. e.g. Federal Court of Australia, judgment of 30 October 2019, *Addy v Commissioner of Taxation* [2019], FCA 1768, paragraphs 70 et seq.: desvantagem fiscal em relação aos turistas que trabalham infringe o art. 25 da convenção fiscal entre a Austrália e o Reino Unido.

144 E.g. art. 108(7) da Constituição da Bolívia; art. 145(1) da Constituição do Brasil; art. 4(5) da Constituição da Grécia; art. 53(1) da Constituição da Itália; art. 181 da Constituição do Paraguai; arts. O e XXX da Constituição da Hungria; art. 31(1) da Constituição da Espanha; art. 316 da Constituição da Venezuela; art. 24(1) da Constituição de Chipre; para obter informações detalhadas sobre o princípio da capacidade de pagamento cf. J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, cit., p. 103 et seq., § 3, paragraphs 48 et seq.

145 E.g. na Hungria e na Polónia. A Comissão Europeia considera a tributação progressiva baseada no volume de negócios um "auxílio de Estado" a empresas com um volume de negócios inferior, cf. the pending cases C-562/19 P and C-596/19 P, *Commission/Poland and Hungary*. Cf. CJEU, judgment of 12 June 2018, *Bevola and Jens W. Trock*, C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424; Cf. M. Valta, *Grenzüberschreitende Leistungsfähigkeit multinationaler Unternehmen im EU-Recht*, *Internationales Steuerrecht* 2020, p. 189 et seq.

146 Cf. J. Hey, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in Tipke/M. Lang, *Steuerrecht*, 23rd ed 2018, p. 65 et seq. and 127, § 3, paragraph. 212.

147 Cf. e.g. Brasil, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 601.314/SP, de 24 fevereiro de 2016.

Muitos Estados-Membros da UE reconhecem a ligação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. Todavia, a nível da União Europeia, esse princípio desempenha apenas um papel secundário. Isso se deve às competências limitadas da União Europeia em matéria de direito tributário, especialmente de imposto sobre a renda. Apesar disso, o TJUE reconheceu o princípio da capacidade contributiva no quadro dos princípios de não discriminação das liberdades fundamentais<sup>148</sup>. Então, o princípio da capacidade contributiva pode não ser aplicado diretamente, mas ajuda a identificar violações às liberdades fundamentais<sup>149</sup>.

No caso dos impostos especiais, as alíquotas progressivas de impostos baseadas no volume de negócios ficam, em princípio, ao critério dos Estados-Membros da União Europeia<sup>150</sup>. Por conseguinte, essas alíquotas, mesmo que afetem principalmente empresas de outros Estados-Membros, normalmente não são discriminatórias. Pelo contrário, a tributação progressiva pode basear-se no volume de negócios, uma vez que, por um lado, o montante do volume de negócios constitui um critério de diferenciação neutro e, por outro lado, esse critério constitui um indicador relevante para a identificação da capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>151</sup>.

Ainda não está claro se e em que medida deve haver uma aplicação internacional e transfronteiriça do princípio da capacidade contributiva em questões fiscais. O princípio da capacidade contributiva pode ser invocado contra a dupla tributação, visto que também deve justificar a obrigação de se ter em conta as despesas pessoais<sup>152</sup> e mesmo as perdas finais das empresas<sup>153</sup>. Afinal, tributar o mesmo evento mais de uma vez nada tem a ver com tributação de acordo com a capacidade contributiva. Também onera os contribuintes que operam além-fronteiras. Isso é contrário ao mercado livre.

Contudo, continua difícil aplicar o princípio da igualdade, incluindo o princípio da capacidade contributiva, quando mais de uma jurisdição (fiscal) está envolvida. Isso ocorre já que a eliminação da dupla tributação requer a designação de um único Estado responsável ou a obrigação de dois ou mais Estados trabalharem juntos para eliminar a

---

148 CJEU, Schumacker, cit., paragraph 32; extensive interpretation: Bevola and Jens W. Trock, cit., paragraphs 39 and 59.

149 Cf. judgment of 12 May 1998, Gilly, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, paragraphs 49-51.

150 CJEU, judgments of 3 March 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140, paragraph 70, and Vodafone Magyarország, C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, paragraph 51.

151 CJEU, Tesco-Global Áruházak, cit. paragraphs 70 and 74, and Vodafone Magyarország, cit., paragraphs 49, 51 and 56. Cf. J. Mössner, *Umsatzbasierte direkte Steuern, Internationales Steuerrecht 2020*, p. 162 et seq., and P. Hongler, *Justice in International Tax Law*, cit., p. 387 et seq.

152 E.g. CJEU, judgment of 9 February 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, paragraphs 30 et seq.

153 CJEU, Bevola and Jens W. Trock, cit., paragraph 59.

dupla ou múltipla tributação. Ambos são difíceis de serem implementados pelos tribunais<sup>154</sup>.

Todavia, há um debate crescente em nível internacional sobre se a tributação uniforme é um princípio substantivo de tributação geralmente aceito. Isso está relacionado com a procura de coordenação fiscal internacional, que ganhou um impulso considerável no contexto do projeto BEPS. Este visa a evitar a dupla não tributação não intencional entre países, eliminando as disparidades fiscais com base no exercício consistente dos poderes tributários entre os países, ou seja, busca-se a tributação única<sup>155</sup>. Com efeito, o princípio da tributação única vem ganhando espaço no contexto dos esforços para uma tributação mínima global (GLOBE)<sup>156</sup>. É verdade que a ideia subjacente de um compromisso dos Estados com a tributação é de difícil conciliação com a soberania fiscal. Essa tendência internacional, porém, de tributação única pode levar a uma redução da dupla tributação e, portanto, a uma tributação que reflita melhor o princípio da capacidade contributiva.

#### d) Neutralidade da competição

O princípio da igualdade serve para evitar distorções na concorrência tanto no direito tributário como no direito da concorrência, e para manter a neutralidade fiscal. Os impostos não devem ser um fator que influenciem significativamente as decisões de negócios. Os contribuintes devem, logo, ser tratados de forma igual, mas isso não é viável em nível internacional, pois as alíquotas dos Estados são diferentes. Não obstante, estão sendo feitas tentativas no âmbito do projeto BEPS para harmonizar a tributação a fim de conter a concorrência fiscal prejudicial<sup>157</sup>. Nesse sentido, a recente proposta do GLOBE procura evitar uma espiral descendente de alíquotas e harmonizar as condições de concorrência por meio de uma tributação mínima.

#### e) Justiça e equidade no direito tributário internacional

O princípio da igualdade finalmente fornece a base para postulados gerais de justiça. Isso engloba, como mencionado, não apenas a justiça tributária horizontal entre destinatários com a mesma manifestação econômica, mas também a justiça tributária vertical entre destinatários com diferentes manifestações econômicas. Se e quais consequências jurídicas devem ser extraídas disso é controvertido<sup>158</sup>.

---

154 Cf. e.g. CJEU, judgment of 12 February 2009, Block, C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92, paragraphs 28 et seq.

155 Sobre o conceito de tributação única cf. R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*, cit., p. 10 et seq.; Cf. J. Wheeler (ed.), *Single Taxation*, 2018.

156 OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*, OECD-G 20 Inclusive Framework on BEPS, 2019, p. 27 et seq., paragraphs 61 et seq.; cf. J. Englisch & J. Becker, *International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal*, 11 *World Tax Journal*, 2019, p. 483 et seq.

157 Cf. BEPS Action 3 introducing Controlled Foreign Corporation (CFC) rules and Action 5 preventing harmful tax competition.

158 De acordo com McDaniel e Repetti, a equidade horizontal e vertical juntas são um conceito único, que carece de conteúdo normativo e é.

Nem a atual exigência de tributação internacional mínima prescreve a qualquer Estado o quanto deve tributar as suas empresas. Entretanto, os Estados com uma alíquota de imposto mais elevada podem reagir contra as alíquotas de imposto muito baixas em outros Estados, impondo tributação adicional ou não deduzindo os custos operacionais atrelados a estes últimos. Apesar disso, os rendimentos adicionais resultantes dessa tributação compensatória no Estado da residência de um investidor não devem necessariamente ser tributados neste. Possivelmente, deveriam ser repartidos com outros países, em particular com os países de onde provêm essas receitas. Todavia, isso diz respeito à distribuição justa dos recursos fiscais globais entre os Estados<sup>159</sup> (fase 2 do projeto da ILA) e, destarte, afeta somente indiretamente os direitos dos contribuintes, o objeto deste trabalho.

## 2. Proteção de dados

O direito individual à proteção de dados e o interesse coletivo legítimo na transparência tributária exigem uma abordagem equilibrada no direito tributário internacional que tenha em conta esses dois valores fundamentais.

### a) Bases jurídicas para a proteção da privacidade e dos dados

O direito à proteção de dados desenvolveu-se gradualmente como um direito individual separado do direito à privacidade e confidencialidade das informações pessoais. Essa evolução é visível com clareza na região europeia e foi provocada em parte pela legislação e em parte pela jurisprudência<sup>160</sup>. Quase todas as Constituições no mundo garantem o direito à privacidade e algumas garantem explicitamente o direito à proteção de dados<sup>161</sup>. O Supremo Tribunal indiano deriva o direito à privacidade, incluindo a proteção de dados, dos direitos fundamentais à vida e à liberdade. Segundo esse tribunal, o número de identificação fiscal biométrico (*adhair*) é admissível tendo em conta o legítimo interesse do Estado no combate à evasão fiscal<sup>162</sup>. Mesmo que isso não esteja explicitamente estabelecido na Constituição, quase todos os ordenamentos jurídicos respeitam o direito do contribuinte ao sigilo das informações que compartilha com o fisco<sup>163</sup>. A proteção das

---

em si, apenas uma procuração para teorias de justiça distributiva e moralidade. Cf. P. R. McDaniel and J. Repetti, Horizontal and Vertical Equity: The Musgrave/Kaplow exchange, *Florida Tax Review*, vol. 1, 1993, no. 10, p. 621 et seq., and J. Repetti and D. Ring, Horizontal Equity revisited, *Florida Tax Review*, vol. 13, 2012, no. 3, p. 155 et seq.

159 Cf. German Federal Minister of Finance Scholz, speech of 8 May 2019, *Mindestbesteuerung bringt Fairness ins internationale Steuerrecht, 150 Jahre DBA – Fit for Purpose? – Symposium zur Internationalen Steuerpolitik*, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Reden/2019/2019-05-08-150-Jahre-DPA.html>; K. Brooks, Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Policy Objective, in J. G. Head and R. E. Krever (eds.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, 2009, p. 487 et seq.

160 O Tribunal Constitucional alemão foi talvez o primeiro a desenvolver o conceito de proteção efetiva de dados como um instrumento para a proteção da autodeterminação do direito à informação, cf. julgamento de 15 de dezembro de 1983 – 1 BvR 209/83 et al, BVerfGE 61, 1, Volkszählung.

161 E.g. arts. 45 e 46 da Constituição de Cabo Verde; art. 1.6 da Constituição do Gabão; art. 27 da Constituição das Comores; art. 71 da Constituição de Moçambique; arts. 31(c) e 35(2) da Constituição do Quênia.

162 Indian Supreme Court, order of 24 August 2017, K.P. Puttaswamy of Union of India (2017), 10 SCC 1.

163 Cf. in general IFA, *The Practical Protection of Taxpayers' Rights*, CDFI, vol. 108B, 2015.

informações fiscais pode, por conseguinte, ser considerada um padrão internacional mínimo.

Um regime de proteção de dados particularmente intenso, embora não para questões fiscais, foi desenvolvido na Europa. As bases jurídicas são o art. 8 da CEDH sobre o direito à privacidade e à vida familiar, e os arts. 7 e 8 da Carta da UE. O TEDH garantiu uma proteção de dados eficaz, em conformidade com os requisitos do direito à privacidade, notadamente em matéria fiscal, e em relação aos requisitos de liberdade de expressão ao abrigo do art. 10 da CEDH<sup>164</sup>.

Na União Europeia, o art. 7 da Carta da UE garante a proteção do direito à privacidade e o art. 8 da Carta da UE garante a proteção dos dados. Além disso, a proteção de dados está sujeita a disposições específicas do direito derivado da União, em particular do Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (GDPR)<sup>165</sup>. Ao contrário de muitos Estados, no entanto, não existem regulamentos específicos para a proteção dos dados fiscais, sobretudo porque a UE não tem competência fiscal. Pelo contrário, a aplicabilidade do RGPD no domínio da tributação é limitada por várias razões: o art. 23 do RGPD permite expressamente restrições no domínio da tributação. Além disso, é aplicável principalmente aos dados pessoais dos indivíduos. O GDPR, portanto, oferece apenas uma proteção limitada, principalmente para os dados fiscais das empresas.

Em uma série de acórdãos, o TEDH especificou os direitos dos contribuintes quanto ao poder das autoridades fiscais de obter informações. Quando as autoridades fazem buscas nas instalações dos contribuintes e apreendem documentos, os procedimentos devem ser elaborados de forma a não deixar margem para abusos<sup>166</sup>. Contudo, copiar o conteúdo dos servidores não é o mesmo que apreensão. Assim sendo, a apreensão de uma cópia *backup* de todo o servidor não foi considerada uma violação da privacidade do contribuinte<sup>167</sup>. Mesmo no contexto das investigações criminais, a investigação sigilosa só é permitida se for absolutamente necessária, estiver em conformidade com a lei e perseguir um objetivo legítimo. Em particular, as regras de investigação devem ser claras e conter salvaguardas adequadas contra abusos<sup>168</sup>.

Em geral, o TJUE permite o armazenamento de dados apenas em condições extremamente restritas<sup>169</sup>. Todavia, isso não se aplica igualmente na área da fiscalidade. Em um Estado-

---

164 ECtHR, *Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy v. Finland*, no. 931/13, 27 June 2017, § 172.

165 Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas naturais no que diz respeito ao processamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados, e que revoga a Diretiva 95/46/CE, OJ 2016, L 119, p. 1.

166 ECtHR, *Funke v. France*, no. 10828/84, 25 February 1993, § 56.

167 ECtHR, *Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway*, no. 24117/08, 14 March 2013, § 173.

168 ECtHR, *Volokhy v. Ukraine*, no. 23543/02, 2 November 2006, §§ 49 et seq.

169 CJEU, judgment of 8 April 2014, *Digital Rights Ireland and Seitlinger and Others*, joined cases C-293/12 and C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, 197

KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Direito Internacional Público e Direito Tributário. Projeto da International Law Association sobre Direito Tributário Internacional – Fase 1: Direito dos Contribuintes*. Revista Direito Tributário Internacional Atual n° 08 p. 168-206. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021.

Membro, a transferência de dados fiscais de uma autoridade (seguro de saúde) para outra autoridade (fiscal) não é permitida sem informar a pessoa em tela<sup>170</sup>.

#### b) Direitos em situações transfronteiriças

O direito fundamental à proteção de dados e os direitos e garantias processuais daí decorrentes também se aplicam ao intercâmbio de informações no contexto da cooperação transfronteiriça entre autoridades fiscais. A assistência administrativa deve ser prestada de acordo com as disposições legais<sup>171</sup>, compreendendo os direitos processuais dos interessados<sup>172</sup>. O modelo de tratado fiscal assinado por 22 Estados africanos no âmbito do *African Tax Administrative Forum* (ATAF) garante expressamente a confidencialidade dos dados fiscais trocados, de acordo com o padrão do Estado destinatário. Em princípio, só podem ser usados no âmbito da Administração fiscal<sup>173</sup>. A troca de informações com base em acordos de assistência administrativa é, portanto, justificada em princípio e não viola o direito à privacidade<sup>174</sup>. Além disso, na região europeia, o art. 8 da CEDH não exige que todas as pessoas potencialmente afetadas sejam informadas com antecedência da transferência de seus dados fiscais para outro Estado<sup>175</sup>.

É provável que um padrão internacional emergente seja o de que apenas as informações previsivelmente relevantes possam ser transmitidas<sup>176</sup>. Solicitações insuficientemente especificadas ou fishing expeditions não são permitidas<sup>177</sup>. Os pedidos de grupo não

---

of 6 October 2015, Schrems, C-362/14, ECLI:EU:C:2015:650, and of 21 December 2016, Tele2 Sverige, joined cases C-203/15 and C-698/15, ECLI:EU:C:2016:970.

170 CJEU, judgment of 1 October 2015, Bara and Others, C-201/14, ECLI:EU:C:2015:638, paragraphs 28 et seq.

171 Cf. Federal Supreme Court of Switzerland, judgment of 17 March 2017 – 2C 1000/2015, paragraphs 6.2 et seq. – HSBC Hervé Falciani.

172 Cf. CJEU, Berlioz Investment Fund, cit., paragraphs 43 et seq. and 75 et seq. as well as operative parts 2 and 5, and judgment of 22 October 2013, Sabou, C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678, paragraphs 37 et seq.

173 Art. 27(2) da ATAF Model Convention.

174 ECtHR, G.S.B. v. Switzerland, no. 28601/11, 22 December 2015, §§ 50 et seq.

175 ECtHR, Othymia Investments v. The Netherlands (dec.), no. 75292/10, 16 June 2015, § 44. However, Cf. on this the opinion by Advocate General Kokott in joined cases C-245/19 and C-246/19, État du Grand-duché du Luxembourg, cit., nos. 97.

176 Cf. TJUE, Berlioz Investment Fund, cit., §§ 60 e segs. e as partes operacionais 3 e 4. Em 2005, a norma da Convenção Modelo da OCDE sobre Assistência Mútua foi alterada de informações "necessárias" para "previsivelmente relevantes". A adaptação foi feita primeiro por jurisprudência e, posteriormente, por alterações às leis nacionais sobre assistência mútua em matéria fiscal. O Supremo Tribunal Federal Suíço desenvolveu uma forma interessante de adaptação ao novo padrão, que também afetou as cláusulas dos acordos bilaterais que ainda contêm uma referência à necessidade, cf. judgments of 27 January 2004, 2A.185/2003, paragraph 7.1, of 12 April 2006, 2A.430/2005, paragraph 6.1, of 29 March 2018, 2C\_598/2017, paragraph 4.1, of 5 March 2019, A-2591/2017 and ATF 139 II 451, at 2.3.3, paragraph 459: linking the concept of necessity to that of proportionality. For the different approaches in Belgium, Rechtbank van Eerste Aanleg Hasselt, judgment of 7 November 2012, 11/2968/A; Italy, Corte di Cassazione, order of 28 April 2015, no. 8605/2015; Luxembourg, Cour Administrative, judgment of 20 March 2012, 29592a, of 24 July 2013, 33111C and 33118C as well as of 11 April 2014, 34356C, p. 11: "La Cour partage de même l'analyse des premiers juges que l'article 22 de la Convention limite l'échange de renseignements à ceux qui sont nécessaires pour l'application des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la Convention et que l'échange est partant confiné aux renseignements nécessaires dans le cadre du cas d'imposition tel que circonscrit dans la demande de renseignements de l'Etat requérant."; Bermudas, Supreme Court, judgment of 23 March 2016, 2014: no. of ap. 2015; Singapur, High Court, judgment of 4 November 2015, AXY and Others (2015), SGHC 291, and of 23 May 2012, Comptroller of Income Tax v AZP 14 ITLR 1155 (2012) SGHC 112.

177 Cf. e.g. CJEU, Berlioz Investment Fund, cit., paragraphs 72 and 73; Federal Supreme Court of Switzerland, judgment of 12 September 2016, paragraph 6.3 – UBS: group request.

podem ser facilmente distinguidos destes<sup>178</sup>. Ao abrigo das CDTs e da legislação nacional<sup>179</sup>, a assistência administrativa é permitida normalmente se o Estado requerente fornecer as informações necessárias para identificar a(s) pessoa(s) envolvida(s) na investigação, em particular os seus nomes. Isso não é o caso de um pedido de grupo. Em vez disso, aplica-se a um grupo de pessoas para as quais existe uma probabilidade maior de não terem cumprido as suas obrigações fiscais no Estado requerente. O comentário sobre a Convenção-Modelo da OCDE e a proposta DAC 7 da UE<sup>180</sup> enfatizam que os pedidos de grupo não são inadmissíveis *per se*<sup>181</sup>. Muito embora isso, essa norma deve ser interpretada de forma que, mesmo no caso de solicitações de grupo, seja possível identificar claramente as pessoas envolvidas. Caso contrário, nenhuma proteção legal efetiva poderá ser concedida a essas pessoas.

Questões jurídicas complexas surgem no caso de investigações fiscais conjuntas e simultâneas, que estão se tornando cada vez mais comuns<sup>182</sup>. Por exemplo, surge a questão de saber qual lei é aplicável, a lei do lugar onde a empresa está localizada (*ius loci*) ou a lei do país que envia os seus funcionários para outro país. E sob que lei e perante quais tribunais os contribuintes podem obter proteção legal? A reparação legal deve estar disponível no momento do início de tais procedimentos<sup>183</sup>, durante a investigação conjunta<sup>184</sup> e, finalmente, em relação ao uso de dados fiscais confidenciais coletados durante investigações conjuntas ou simultâneas<sup>185</sup>.

---

178 Cf. paragraph 5.2 of the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention; Federal Supreme Court of Switzerland, judgment of 12 September 2016 – 2C\_276/2016, paragraph 6.3 – UBS: group request, of 26 July 2019 – 2C\_653/2018, paragraphs 5.2.3 et seq. and 6.1. – CDT Switzerland-France; Canadian Federal Court, 2018 FC 622, paragraph 96 – Minister of National Revenue and Hydro-Québec: “Some form of fishing expedition may be allowed, but judicial authorization, with its inherent discretion, exists to limit and govern it.” Cf. on this the pending CJEU case C-437/19, État du Grand-Duché de Luxembourg.

179 E.g. Canadian Income Tax Act, R.P.C., 1985, c.1 (5th Supp.) 231.2 (2): “Pessoas sem nome. O Ministro não deve impor a qualquer pessoa a obrigação de fornecer [...] informações ou qualquer documento relativo a uma ou mais pessoas não identificadas, a menos que o Ministro obtenha primeiro a autorização de um juiz [...]” O art. 20(2) da Diretiva 2011/16 exige “pelo menos [...] o nome da pessoa a quem se aplica a investigação ou inquérito”.

180 Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, de 15 de julho de 2020, COM (2020) 314 final, art. 5b.

181 Sujeito à condição de relevância previsível, os tribunais também permitem solicitações de grupo de forma semelhante. Cf. Netherlands, Gerechtshof den Haag, judgment of 17 July 2018, 17/00901 – CDT Netherlands-Switzerland; Federal Supreme Court of Switzerland, judgment of 16 September 2016, 2C\_276/2016 – CDT Switzerland-The Netherlands, of 1 February 2019, 2C\_625/2018 – CDT Switzerland-France; of 7 June 2019, 2C\_764/2018 – CDT Switzerland-Spain, and of 22 July 2019, 2C\_1053/2018 – CDT Switzerland-Sweden; Swiss Federal Administrative Court, judgment of 21 August 2018, A-4154/2017 – Switzerland v India, and Swiss Federal Court, judgment of 16 September 2016 – 2C\_276/2016 – DBA Switzerland-Netherlands. They Cf. the relevance of the suspicions in connection with the Panama Papers. Cf. Luxembourg, Cour Administrative, judgment of 14 November 2019, 43406C, 43407C, 43408C, 43409C, 43410C, 43411C, 43412C, 43413C, 43414C and 43415C, all on to the CDT Luxembourg-Denmark.

182 Regulamentações detalhadas, semelhantes à prática na Europa, podem ser encontradas no art. 5 do Southern African Development Community’s Agreement on Assistance in Tax Matters (AATM), assinado em 2012; Cf. mais recentemente, no art. 12-A da Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da tributação, de 15 de julho de 2020, COM (2020) 314 final.

183 Cf. for Germany Cologne Finance Court, judgments of 20 October 2017 – 2 V 1055/17, of 23 February 2018 – 2 V 814/17, of 13 April 2018 – 2 V 174/18, and of 12 September 2018 – 2 K 814/18.

184 Cf. L. H. Haverkamp, Joint Audit: Überlegungen zur Rechtslage und Ausblick in die Zukunft, Internationales Steuerrecht 2020, p. 65 et seq.

185 Cf. o famoso caso Aloe Vera, US Court of Appeals, 128 F. Supp. 2d 1235 (D. Ariz. 2000), que envolveu investigações simultâneas pelas

Quando os dados são transferidos para países terceiros, pode ser examinado se, e em caso afirmativo, aí existe um nível de proteção adequado. O TJUE confirmou isso no acórdão do caso Schrems<sup>186</sup>. No entanto, resta saber em que medida essa avaliação também se aplica à área da tributação. Em qualquer caso, os contribuintes não podem ficar sem proteção, mesmo em tempos de BEPS.

Como resultado, há muitas novas constelações, em particular na cooperação transfronteiriça, nas quais é importante equilibrar o interesse geral da transparência fiscal, por um lado, com a proteção dos contribuintes, por outro lado.

### 3. Direitos dos intermediários (consultores, bancos etc.)

O âmbito material dos direitos fundamentais no domínio da fiscalidade abrange todos os contribuintes e todas as pessoas singulares e coletivas que atuam no âmbito da liquidação e/ou cobrança de impostos, como bancos e consultores (“intermediários”). No caso dos contribuintes, trata-se apenas de proteger os seus próprios direitos humanos, ao passo que, no caso dos intermediários, existem duas dimensões: a sua própria esfera jurídica e a do contribuinte envolvido. A proteção dos direitos profissionais é uma extensão funcional dos direitos do contribuinte individual, mas também objeto de proteção em separado, em particular o sigilo profissional inerente à relação advogado-cliente. A proteção efetiva dos direitos do contribuinte e da relação advogado-cliente exige a proteção da confidencialidade ainda em relação às demais profissões envolvidas. Caso contrário, nenhuma cooperação confiável entre os contribuintes e os seus consultores e advogados é possível. O sigilo profissional da mesma forma não deveria ser, desnecessária e desproporcionalmente, onerado para proteger o “direito coletivo” de cobrar impostos. Isso, igualmente, é demonstrado pela jurisprudência dos tribunais europeus em matéria de busca e apreensão em escritórios de advocacia<sup>187</sup>, na sede de uma sociedade<sup>188</sup>, sucursais e outros locais<sup>189</sup>, do sigilo profissional dos advogados<sup>190</sup> e de apreensão de documentos bancários<sup>191</sup>.

Apesar disso, continua a ser possível que uma autoridade fiscal obtenha informações de um terceiro sem informar o contribuinte, dentro dos limites de seu poder discricionário, se

---

autoridades fiscais americanas e japonesas.

186 CJEU, Schrems, cit., and judgment of 16 July 2020, Facebook Ireland and Schrems, C-311/18, ECLI:EU:C:2020:559.

187 ECtHR, Volokhy v. Ukraine, no. 23543/02, 2 November 2006, § 53, André and Others v. France, no. 18603/03, 24 October 2008, §§ 46 and 47, Bernh Larsen Holding and Others v. Norway, no. 24117/08, 14 March 2013, § 173.

188 ECtHR, Lindstrand Partners Advokatbyrå v. Sweden, no. 18700/09, 20 December 2016, § 83.

189 ECtHR, Lindstrand Partners Advokatbyrå v. Sweden, cit., § 83.

190 ECtHR, Sommer v. Germany, no. 73607/13, 27 April 2017, § 62.

191 ECtHR, M.N. and Others v. San Marino, no. 28005/12, 7 July 2015, § 83; Sommer v. Germany, cit., § 62.

isso se justificar ponderando os interesses individuais com os interesses públicos<sup>192</sup>. Todavia, em particular, o DAC 6 agora exige que os intermediários (como instituições financeiras, bancos ou consultores) reportem planejamentos tributários que possam ser ilegais. Isso não só levanta problemas de segurança jurídica, mas também afeta os direitos à proteção de dados tanto dos contribuintes como dos intermediários, e prejudica a liberdade de profissão destes últimos. Outrossim, no âmbito do International Compliance Assurance Program (ICAP), os intermediários estão cada vez mais se tornando “assistentes” das autoridades fiscais e, às vezes, estão sujeitos a obrigações acessórias muito onerosas. Em parte, isso se deve ao FATCA. Os encargos (também financeiros) associados a tais mecanismos não devem ser desconsiderados. Ao invés de deixar que o mercado repasse os custos de tais serviços para os consumidores, os governos poderiam considerar um sistema especial de financiamento. Isso ainda poderia ajudar a reduzir as desigualdades resultantes dos fluxos de informação assimétrica entre os países.

Deve-se ter em mente que a proteção dos direitos profissionais em matéria tributária está intimamente ligada à proteção dos direitos dos contribuintes. Sem essa proteção, não pode haver um equilíbrio justo entre o interesse público e os direitos individuais<sup>193</sup>.

#### 4. Direitos de propriedade

O direito humano de propriedade desempenha um papel bastante subordinado na tributação. Algumas Constituições, principalmente as africanas, afirmam explicitamente que as leis fiscais são compatíveis com a garantia da propriedade<sup>194</sup>. A esse respeito, os Estados têm ampla margem de manobra. Provavelmente é limitado apenas pela proibição de impostos confiscatórios. A evitação de tributação desproporcional e possivelmente confiscatória também representa um desafio particular se for baseada na dupla tributação internacional, ou seja, na interação de várias jurisdições fiscais<sup>195</sup>.

a) Tributação e proteção da propriedade ao abrigo da Convenção Europeia dos Direitos do Homem

Vale ressaltar, entretanto, que o TEDH (em contraste com a Corte Interamericana de Direitos Humanos<sup>196</sup>) proferiu numerosas sentenças sobre o direito fundamental à propriedade e à tributação.

---

<sup>192</sup> Vgl. ECtHR, *Othymia Investments BV v. The Netherlands* (dec.); *GSB v. Switzerland*, cit.; *Lindstrand Partners Advokatbyrå v. Sweden*, cit., §§ 8 and 97.

<sup>193</sup> ECtHR, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portugal*, no. 69346/10, 1 December 2015, §§ 54-55.

<sup>194</sup> Cf. e.g. Capítulo II, art. 8(5) da Constituição do Botswana; art. 22(2)(a) da Constituição de Gâmbia; art. 44(2)(a) da Constituição da Nigéria; art. 26(2)(c) da Constituição das Seychelles; art. 21(2)(a) da Constituição da Serra Leoa; art. 16(2)(a) da Constituição da Zâmbia.

<sup>195</sup> Cf. VIII.1.c.

<sup>196</sup> Tanto quanto se pode verificar, apenas o acórdão *Cantos/Argentina* de 28 de novembro de 2002 incide sobre a aplicação da legislação tributária sem, no entanto, fazer referência expressa ao direito humano de propriedade.

A base da jurisprudência do TEDH é o art. 1 do 1º Protocolo à CEDH. Conclui-se que os impostos se encaixam no âmbito do direito humano de propriedade. Caso contrário, não haveria necessidade de esclarecimento no art. 1(2) do 1º Protocolo à CEDH. De acordo com seu § 1, isso “não prejudicará o direito de um Estado de aplicar as leis que julgar necessárias para controlar o uso da propriedade de acordo com o interesse geral ou para garantir o pagamento de impostos ou de outras contribuições ou penalidades”. Todavia, o direito fundamental de propriedade não é protegido na própria CEDH, mas apenas em um protocolo adicional<sup>197</sup>. Em vários países, os contribuintes permanecem, portanto, sem uma proteção mínima de seus direitos de propriedade sob a CEDH, porque esses países não ratificaram o protocolo adicional à CEDH<sup>198</sup>.

Uma análise da jurisprudência de mais de 60 anos de atividade mostra que a CEDH (e anteriormente a Comissão de Direitos Humanos) rejeitou a maioria das queixas relativas ao direito dos contribuintes à propriedade. Uma mudança nessa tendência geral ocorreu no início do milênio. Naquela época, a maioria das reclamações relacionadas a impostos eram apresentadas contra países da ex-União Soviética (ou aqueles que anteriormente tiveram regimes socialistas). Essas economias estavam se desenvolvendo naquela época. O TEDH foi, com efeito, chamado a estabelecer normas para a concepção de práticas fiscais baseadas no Estado de Direito<sup>199</sup>. Em consonância com essas normas, as violações ao direito de propriedade em questões fiscais incluem, em particular:

- 1) a omissão das autoridades em reembolsar ou permitir a dedução do IVA<sup>200</sup>;
- 2) as disposições legais imprecisas ou imprevisíveis que criam incerteza entre os contribuintes<sup>201</sup>;
- 3) as medidas tributárias que imponham uma carga tributária excessiva ao contribuinte<sup>202</sup>;
- 4) a ausência de garantias processuais que permitam os contribuintes a serem efetivamente representados em processos internos<sup>203</sup>; ou
- 5) a legislação tributária retroativa<sup>204</sup>.

---

197 Cf. F. Debelva, *International Double Taxation and the Right to Property*, 2019, at 5.3.3.

198 E.G. Switzerland and Monaco. Cf. Council of Europe, chart of signatures and ratifications, [https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/009/signatures?p\\_auth=mptwtxk9](https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/009/signatures?p_auth=mptwtxk9).

199 Na sequência do famoso acórdão *Intersplav* (ECtHR, *Intersplav v. Ukraine*, no. 803/02, 9 January 2007), a Ucrânia introduziu um novo procedimento de reembolso do IVA mais transparente e mais rápido.

200 Cf. e.g. ECtHR, *Euromak Metal Doo v. the former Yugoslav Republic of Macedonia*, no. 68039/14, 14 June 2018, §§ 43 et seq.

201 Cf. ECtHR, *Shchokin v Ukraine*, nos. 23759/03 and 37943/06, 14 October 2010, §§ 51 et seq, *Lopac and Others v. Croatia*, nos. 7834/12, 43801/13, 19327/14 and 63535/16, 10 October 2019, §§ 57 and 58.

202 Cf. e.g. ECtHR, *Intersplav v. Ukraine*, no. 803/02, 9 January 2007, §§ 39-40.

203 Cf. e.g. ECtHR, *Rousk v. Sweden*, no. 27183/04, 25 July 2013, §§ 117 and 118.

204 ECtHR, *di Belmonte v. Italy*, no. 72638/01, 16 March 2010, § 42.

A maioria das medidas fiscais são testadas em relação ao princípio da proporcionalidade. O TEDH leva em consideração a ampla discricionariedade dos Estados, notadamente em matéria tributária. Na maioria dos casos, as medidas são aprovadas pelo teste de proporcionalidade previsto no art. 1 do 1º Protocolo à CEDH.

#### b) Tributação e proteção da propriedade na União Europeia

A redação do art. 17 da Carta da UE é bastante semelhante à redação do art. 1 do 1º Protocolo à CEDH, mas não contém referência específica à tributação. O art. 17 da Carta da UE apenas esclarece, em termos gerais, que o uso da propriedade pode ser regulamentado por lei e a sua privação pode ser permitida por razões de interesse público, se prevista em lei e sujeita a uma compensação justa. Segundo o art. 52(3) da Carta da UE, a proteção concedida pelo TEDH em relação ao direito de propriedade é uma norma mínima para a interpretação do art. 17 da Carta da UE. Assim, o TJEU pode garantir uma proteção mais ampla do direito de propriedade aos contribuintes. A despeito disso, não há jurisprudência a esse respeito<sup>205</sup>.

#### c) Tributação confiscatória

Submeter uma pessoa física ou jurídica a uma alíquota de imposto de 100% geralmente é considerado confiscatório. Não há, porém, um consenso além disso. Várias Constituições nacionais proíbem impostos confiscatórios sem estabelecer uma alíquota ou nível de imposto específico<sup>206</sup>. Em alguns casos, as Constituições<sup>207</sup> ou decisões da suprema corte<sup>208</sup> também proíbem penas confiscatórias. A determinação do caráter confiscatório é deixada para os tribunais. Eles determinam os impostos confiscatórios com base em uma análise de caso a caso. Ao fazê-lo, têm em consideração, designadamente, a capacidade contributiva do contribuinte, o princípio da proporcionalidade e se o imposto consome gravemente os rendimentos da atividade econômica onerada. No âmbito desse último critério, a alíquota do imposto novamente entra em jogo<sup>209</sup>.

---

205 Cf. F. Debelva, cit., at 5.4.2. Isso porque, a Carta se aplica "aos Estados-Membros apenas quando estes aplicam o direito da União" (art. 51(1) da Carta da UE). A UE não tem competência em matéria de política fiscal. A harmonização dos impostos, especialmente os impostos diretos, é, assim, muito limitada.

206 E.g. art. 150(4) da Constituição do Brasil; art. 22 da Constituição do México; art. 74(2) da Constituição do Peru; art. 31(1) da Constituição da Espanha: "Todos contribuem para a despesa pública de acordo com suas possibilidades econômicas e mediante um sistema tributário justo, baseado no princípio da igualdade e progressão, que em nenhum caso deve ser confiscatório".

207 E.g. art. 40 da Constituição da Costa Rica e art. 22 da Constituição do México.

208 E.g. India, Madras High Court, 6 December 1972, A.M. Sali Maricar and Another/Income-Tax Officer, 1973 90 ITR 116 Mad.

209 Cf. e.g. Costa Rica, Corte Suprema, judgment of 9 November 1993 – no. 5749-93, considerando IV – Ana Virginia Calzada Miranda; Brasil, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário com Agravo n. 712285/SC, de 23 de abril de 2013; o Supremo Tribunal Federal reconheceu como confiscatórias a instituição de mais de um tributo por mais de um ente da federação sobre a mesma materialidade (cf. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628/DF, de 17 de setembro de 2014) e a sanção que ultrapassa 100% (cf. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075/DF, de 17 de junho de 1998, e Agravo de Instrumento n. 851038/SC, de 2 outubro de 2015). Argentina, Corte Suprema, judgment of 15 October 1991, SAIJ: SUA0015639; Cf. C.E. Peralta, *Tributación y derechos fundamentales, los principios constitucionales como límite al poder de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*, Revista de Ciencias Jurídicas 2015, p. 89 et seq. and 120 et seq.; B. Buitrago Duarte, *La no confiscatoriedad como expresión de la capacidad contributiva y garantía en los tributos sobre la propiedad inmueble*, Revista de derecho fiscal 2008, p. 229 et seq.

O TEDH ainda não desenvolveu um limite quantitativo para impostos confiscatórios. Em alguns casos relativos à legislação húngara que introduziu uma alíquota de imposto sobre a renda de 98% sobre uma determinada parte da indenização paga em razão da demissão de funcionários públicos, constatou-se uma violação ao art. 1 do 1º Protocolo à CEDH<sup>210</sup>. No entanto, a alíquota extrema de um imposto como tal antes descrita não é suficiente. O TEDH, à semelhança de outros tribunais<sup>211</sup>, teve em consideração fatores adicionais, como a retroatividade da medida fiscal e o fato de o requerente ter sido confrontado com uma redução significativa de seus rendimentos durante um período de dificuldades pessoais consideráveis (ou seja, o desemprego após a reforma no setor).

Na ausência de um limite quantitativo comumente aceito para a definição da tributação confiscatória, este último conceito parece basear-se no princípio da capacidade contributiva, tendo em conta o mínimo vital<sup>212</sup>. Se um contribuinte permanecer sem qualquer quantia, após o pagamento do imposto, isso é frequentemente considerado uma tributação confiscatória.

## IX. OBSERVAÇÕES FINAIS

Não apenas a luta contra a elisão fiscal e uma distribuição justa e eficaz dos direitos tributários são preocupações de importância internacional. Um regime tributário internacional justo também e principalmente inclui os direitos dos indivíduos, compreendendo contribuintes e intermediários (como advogados e consultores). Em certas circunstâncias, pessoas jurídicas, do mesmo modo, podem ser titulares de direitos humanos específicos. A proteção dessas pessoas não deve, porém, minar as preocupações legítimas de transparência tributária e tributação global justa e eficaz. Deve-se, por consequência, encontrar um equilíbrio entre os interesses coletivos e os direitos individuais. Para fazer isso, contudo, a posição jurídica dos indivíduos no direito internacional deve precipuamente ser determinada.

Desde a Segunda Guerra Mundial, um desenvolvimento pode ser observado no direito internacional. O seu foco tem mudado dos direitos dos Estados para incluir os direitos individuais. Não apenas os Estados, mas cada vez mais os indivíduos, são reconhecidos como portadores de direitos no direito internacional. Por essa razão, os Estados não podem dispor livremente dos direitos dos contribuintes. Estes não são apenas objetos de acordos intergovernamentais, mas sujeitos de direito internacional com direitos próprios. Parece que esse desenvolvimento ainda não chegou totalmente ao mundo tributário. Desde que a

---

210 E.g. ECtHR, *N.K.M. v. Hungary*, no. 66529/11, 14 May 2013, §§ 32 et seq. and *Gáll v. Hungary*, no. 49570/11, 25 June 2013, §§ 31 et seq.

211 *Costa Rica*, Corte Suprema, judgment of 9 November 1993 – no. 5749-93, considerando IV – Ana Virginia Calzada Miranda.

212 *Ibid.*; cf. German Constitutional Court, order of 25 September 1992 – 2 BvL 5/91 – a tributação do mínimo vital viola a Lei Fundamental, sem, no entanto, qualquer referência aos direitos de propriedade, mas sim ao princípio da igualdade, da dignidade humana e da proteção da família.

IFA se separou da ILA em 1938, as duas comunidades científicas têm seguido caminhos separados. Isso não é apropriado.

O art. 38(1) do Estatuto da CIJ enumera as fontes do direito internacional. Consequentemente, os direitos dos indivíduos podem surgir de convenções internacionais, costumes internacionais, como evidência de uma prática geral aceita como lei e princípios gerais de direito. As convenções internacionais em matéria fiscal referem-se, em particular, aos acordos de dupla tributação. Tratados de direitos humanos, mas também tratados de investimento, podem ser importantes. O direito internacional consuetudinário pode surgir desses acordos, complementado pelo chamado *soft law* e levando em consideração as práticas nacionais, como cada vez mais evidenciado nas cartas de direitos dos contribuintes. O *soft law* na forma de comentários às convenções-modelo da OCDE e das Nações Unidas desempenha um papel extremamente importante, principalmente no desenvolvimento do direito tributário internacional. Todavia, os princípios gerais de direito são mais difíceis de determinar. Entretanto, o TJUE estabeleceu de forma muito eficaz os direitos humanos como princípios jurídicos gerais do direito da União.

De acordo com seus diferentes significados de soberania fiscal, os direitos dos contribuintes são geralmente classificados da seguinte forma: direitos processuais, direitos relacionados às sanções e direitos substantivos. Os direitos processuais são os direitos mais concretos que podem ser invocados e estão sujeitos à revisão judicial visto que têm o menor impacto sobre a soberania fiscal; não questionam as prioridades legislativas em matéria de tributação. No caso dos direitos referentes às sanções, a questão principal é a proporcionalidade das medidas estatais para assegurar uma cobrança eficaz de impostos e, cada vez mais, o combate à elisão e fraude fiscais. Por fim, os Estados dispõem de uma maior margem de manobra na área dos direitos fundamentais substantivos, que dizem respeito à estrutura do sistema tributário. O princípio da igualdade é de fundamental importância e o elemento basilar de todo sistema tributário. Inclui subprincípios, em particular a capacidade contributiva e a neutralidade competitiva. A proteção de dados está se tornando cada vez mais importante, notadamente na cooperação administrativa internacional. O direito fundamental de propriedade, tradicionalmente de relevância marginal no direito tributário, é objeto de numerosos acordos do TEDH sobre o direito tributário, que afetaram frequentemente a estrutura do IVA nos Estados-Membros da Europa Oriental do Conselho da Europa.

O exame dessas três categorias de direitos dos contribuintes é aprofundado na fase 1, a ser concluída em breve, do projeto de pesquisa da ILA sobre direito tributário internacional aqui apresentado; a fase 2 diz respeito à divisão dos direitos fiscais (nexo) e a fase 3 à aplicação do direito tributário internacional através de tribunais e outros procedimentos. Todas as três áreas dizem respeito a questões genuínas de direito internacional público.

Destarte, o nosso grupo de pesquisa em direito tributário internacional tem como objetivo aproximar novamente o direito tributário e o direito internacional.