

COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: AS DIVERSAS FORMAS DE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS: THE VARIOUS FORMS OF MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE

Rosemary Carvalho Sales¹ – ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1392-7847>

Antônio de Moura Borges² – ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4978-2210>

Liziane Angelotti Meira³ – ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8402-8590>

Resumo

A abertura das fronteiras ao comércio internacional estimulou o crescimento econômico, porém, com ele, aumentou a possibilidade da evasão e da elisão fiscal. Os Estados-membros da OCDE e do Conselho da Europa, com vistas a uma cooperação mútua, assinaram, aprovaram e ratificaram a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em matéria tributária, que está em vigor, no plano jurídico internacional, desde outubro de 2016. Cabe verificar se a medida atenderá aos objetivos por ela colimados.

Palavras-chave: Direito Internacional Tributário; Convenção Multilateral; Assistência Mútua; Troca de informações; Créditos Fiscais; Notificação de documentos.

¹ Auditora-Fiscal da Receita do DF; Mestra em direito, com ênfase em direito tributário; Pesquisadora e Autora do Livro: ICMS & BENEFÍCIO FISCAL – Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria de Guerra Fiscal. Curitiba: Juruá, 2018. 156 p. (publicado simultaneamente em Portugal).

² Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP); Mestre em Direito pela *Southern Methodist University* (SMU); Professor na Universidade Católica de Brasília (UCB) e na Universidade de Brasília (UnB).

³ Doutora e Mestra em Direito Tributário (PUC-SP); Mestra em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard); Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil; Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Membro da equipe redatora do Regulamento Aduaneiro brasileiro de 2009; Membro da equipe redatora do Código Aduaneiro do Mercosul; Professora e Coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Católica de Brasília; Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP); Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; Professora da Pós-Graduação em Direito Tributário da UFRGS; Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro – *International Customs Law Academy*; Membro da *International Fiscal Association* (IFA).

Abstract

The opening of frontiers to international trade stimulated economic growth, but with it increased the possibility of evasion and taxation. The Member States of the OECD and the Council of Europe, for mutual cooperation, signed, approved and ratified the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, which has been in force since the international legal point of view since October 2016. It is necessary to verify if the measure will meet the objectives that it covers.

Keywords: International Tax Law; The Multilateral Convention; Mutual Assistance; Information exchange; Tax Credits; Notification of documents.

INTRODUÇÃO

As relações comerciais internacionais se ampliaram consideravelmente após o fenômeno da globalização. O comércio impulsionou o crescimento econômico e aumentou o fluxo de capitais entre os Estados, tornando maior, todavia, a possibilidade de evasão e elisão fiscais. Isso ocorreu devido à dificuldade de controle por parte das administrações tributárias em atuar além de suas fronteiras para garantir o pagamento dos tributos devidos.

Os Estados-membros do Conselho da Europa e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cientes desse problema, uniram-se e celebraram a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, a fim de que, ao mesmo tempo em que assegure a proteção adequada dos direitos dos contribuintes, permita que maior número de Estados se beneficiem do novo ambiente de cooperação, garantindo aos Estados signatários o tributo que lhes é devido.

Assim, essa convenção tem por objetivo fortalecer o combate à evasão tributária, à ocultação de ativos e à lavagem de dinheiro, a partir do intercâmbio de informações financeiras e da assistência mútua entre os países signatários. Esses ilícitos tributários comprometem a função social do tributo, o custeio do Estado, a concorrência leal e a igualdade entre os contribuintes.

A Convenção Multilateral compreende uma variedade de formas de assistência administrativa, tais como:

- a) a troca de informações, a pedido ou automática, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no exterior;
- b) a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares; e
- c) a notificação de documentos.

Trata-se de importante passo na luta contra a evasão e a elisão fiscais. No entanto, faz-se necessária a adoção de certas medidas para fins de cumprimento do acordo, como a harmonização dos meios jurídicos e administrativos dos sistemas tributários para facilitar a troca de informações e a possibilidade de funcionários de uma Administração Tributária participarem de ações de controle em outro Estado.

Há matérias, porém, que continuarão em sigilo: limites de ordem interna, informações que revelem segredo comercial, industrial ou profissional e matéria de ordem pública.

1 A CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ORIGEM E OBJETIVO

A preocupação com a perda de receitas tributárias foi igualmente manifestada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pela Organização das Nações Unidas (ONU) e, em 1988, foi desenvolvida a convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria tributária entre os Estados Membros do Conselho da Europa e os países-membros da OCDE.

No entanto, somente em 2010 o grupo dos 20 países com as maiores economias do mundo (G-20) requisitou que o texto fosse modificado para se tornar mais transparente em matéria tributária e que o modelo pudesse ser atendido pelos países em desenvolvimento⁴.

O Brasil assumiu compromissos perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários e irá adotar o referido padrão a partir de 2018, ano-base 2017, quando a Receita Federal passará a ter acesso a qualquer tipo de movimentação financeira realizada por cidadãos brasileiros, em qualquer uma das setenta e sete jurisdições signatárias da Convenção Multilateral, inclusive daquelas consideradas como centros financeiros e jurisdições com tributação favorecida⁵.

O Decreto Legislativo 105, de 14.04.2016, publicado no Diário Oficial da União em 15.04.2016, aprovou o texto da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, emendada pelo Protocolo de 01.06.2010, assinado em 03.11.2011, e, em 01.06.2016, o Ministro de Relações Exteriores do Brasil realizou o depósito da Convenção junto à OCDE.

A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, em vigor no plano jurídico externo desde o dia 01.10.2016, tornou-se norma válida internamente no Brasil com a publicação do Decreto Promulgatório 8.842, de 29.08.2016.

A Convenção Multilateral compreende uma variedade de formas de assistências administrativas, tais como: a troca de informações, a pedido ou automática, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no estrangeiro; a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares; e a notificação de documentos.

A Convenção alcança os tributos sobre a renda, o patrimônio, as sucessões e as doações, os serviços, o consumo e os veículos automotores, assim como quais-

⁴ RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplio-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>>. Acesso em: 02 set. 2018.

⁵ RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/novos-acordos-fortalecem-transparencia-e-intercambio-de-informacoes-para-fins-tributarios>>. Acesso em: 02 set. 2018.

quer outros tributos de natureza idêntica ou similar que venham a ser estabelecidos num Estado Contratante após a entrada em vigor da Convenção.

O instrumento multilateral sugerido pela OCDE não é um acordo “multilateral” em seu sentido tradicional. Ao contrário, fornece a base para um conjunto de diversos acordos bilaterais. Uma parte contratante desse instrumento multilateral somente se compromete com aqueles Estados com os quais ela assim acordar em seus respectivos instrumentos de ratificação (Introdução, item 5 do Modelo de Acordo de Trocas de Informação da OCDE)⁶.

Diante disso, além da assinatura da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, o Brasil já assinou quatro acordos bilaterais para o intercâmbio de informações tributárias (TIEA, sigla para *Tax Information Exchange Agreement*), celebrados com Uruguai, Jersey, Guernsey e Ilhas Cayman, e um protocolo para ampliar e atualizar o intercâmbio de informações previsto no Acordo para Evitar a Dupla Tributação, firmado com a Índia⁷.

A OCDE considera que as jurisdições seguem o padrão internacional quando tiverem assinado pelo menos 12 (doze) acordos de troca de informações com outras jurisdições, membros ou não da OCDE.

Com a publicação do Decreto promulgatório 8.842, de 29.08.2016, o Brasil poderá obter informações sobre ativos financeiros mantidos e rendimentos auferidos nesses países, para averiguar o cumprimento das obrigações tributárias por contribuintes brasileiros.

Essa iniciativa permite aumentar a transparência em matéria tributária e combater a evasão por meio da ocultação no exterior de ativos e rendimentos.

1.1 Troca de informações

Uma vez celebrado o tratado sobre a troca de informações, os países têm a obrigação internacional de intercambiá-las, em observância ao que nele foi acordado e à legislação interna⁸, tendo sempre em conta a necessidade de proteger a confidencialidade das informações, bem assim os instrumentos internacionais relativos à proteção da privacidade e ao fluxo de dados de caráter pessoal.

A troca de informações tem por escopo controlar e gerenciar as atividades desenvolvidas pelos contribuintes em relação às rendas transnacionais. Consiste na abertura de canais de comunicação entre autoridades tributárias visando à cobrança do tributo, bem como à prevenção da evasão e da elisão fiscal internacional⁹.

⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. **Revista da PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/K%2019%20a%20troca%20de%20informacoes.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2018.

⁷ RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/novos-acordos-fortalecem-transparencia-e-intercambio-de-informacoes-para-fins-tributarios>>. Acesso em: 02 set. 2018.

⁸ PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino de (Coord.). **Temas atuais de direito do comércio internacional**. Florianópolis: OAB/SC, p. 317-347.

⁹ QURESHI, Asif Hasan. **The public international law of taxation**. London/Boston: Graham & Trotman Ltd, 1994. p. 348.

Há nesse intercâmbio um compromisso, uma cooperação mútua internacional entre os Estados no interesse de auxiliar a cobrança efetiva do tributo, seja fornecendo informações, seja reconhecendo ou executando o próprio tributo no país requerido¹⁰.

Trata-se, portanto, de instrumento pelo qual as autoridades administrativas dos Estados contratantes se obrigam a fornecer informações e dados referentes às operações fiscais de determinado contribuinte, a fim de aferir se o ato praticado observou as normas que o regem, respeitados os limites previstos no tratado e na ordem interna dos Estados¹¹.

Assim, o fundamento da troca de informações reside nas condições e nos termos dispostos no tratado que a regulamenta e na observância da legislação interna de cada Estado contratante. A troca de informações, a pedido ou automática, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no exterior, não pode olvidar a soberania do ente estatal, e os direitos dos contribuintes haverão de ser efetivamente tutelados¹².

No entanto, a troca de informação, por si só, não é suficiente para prevenir e reprimir a evasão e a elisão fiscal internacional, pois tanto os artifícios criados pelos contribuintes para se furtarem ao cumprimento da obrigação tributária quanto o regime jurídico diferenciado dos Estados envolvidos podem dificultar o objetivo pretendido pela Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

Assim, para facilitar a troca de informações, faz-se necessária, em primeiro lugar, a harmonização dos meios jurídicos e administrativos dos Sistemas Jurídicos envolvidos, a começar pelo tratamento dado ao sigilo das informações.

1.1.1 Do sigilo das informações

O sigilo das informações observará as mesmas garantias dadas por força da legislação interna e, ainda, as estabelecidas na legislação interna da parte que presta as informações. Tais informações limitam-se às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos de administração ou fiscalização) encarregadas da liquidação ou da cobrança dos impostos dessa parte, ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos, relativos a esses impostos sob seu controle.

Apenas as pessoas ou autoridades referidas poderão utilizar essas informações e exclusivamente para os fins acima mencionados, não havendo impedimento de serem reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais relativas a esses impostos.

O intercâmbio de informações só é possível se o ordenamento jurídico interno permitir aos Estados transferir as informações. No Brasil, a Lei Complementar 105/2001 possibilita que a Administração Tributária tenha acesso aos dados bancários dos contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial. Porém, há quem entenda que a referida lei é inconstitucional por violar os direitos dos contribuintes de terem preservadas a intimidade, a vida privada e a inviolabilidade de seus dados.

Todavia, impedir ou retardar que a Administração Tributária tenha acesso às contas bancárias e movimentações bancárias é contribuir com comportamento sonegador

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 841.

¹¹ BORGES, Antônio de Moura Borges; KHOURY, Laila José Antônio. A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária. XVII Congresso Nacional do CONPEDI, Brasília, 2008. **Anais...** Florianópolis: Boiteux, 2008.

¹² *Idem, passim*.

e prejudicar a arrecadação. Assim, o sigilo bancário não pode, com fundamento no inc. XII do art. 5º da Constituição Federal, ser invocado a pretexto de proteger direitos de contribuintes sonegadores.

Dessa forma, apesar da antinomia existente entre a norma constitucional e os direitos individuais, é certo que esses direitos não são absolutos, pois é necessário que o fisco tenha acesso às informações dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, principalmente as bancárias, como forma de preservar a arrecadação, bem como de evitar e combater as ações de sonegação. O que deve prevalecer é o interesse público.

Ademais, quando as instituições financeiras transferem os dados à Administração Tributária, o sigilo em si não é quebrado, o que ocorre é uma transferência para o sigilo fiscal. Os agentes da Administração Tributária, nos termos do art. 198 do CTN¹³, é que devem manter o sigilo das informações sob pena de responderem criminalmente.

Desse modo, para a efetividade da cooperação internacional em matéria tributária, por meio da troca de informações e da assistência na cobrança de créditos fiscais, é necessário o acesso às informações bancárias, pois, só assim, a fiscalização será eficiente na medida em que faça valer os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, considerando-se que é grande o volume de capital enviado a instituições bancárias situadas em paraísos fiscais e em países que têm tratamento favorecido.

O Fórum Global considera que o fisco brasileiro tem acesso às informações bancárias sem prévia autorização judicial. Embora a LC 105/2001, que embasa esse acesso, tenha sido questionada nos tribunais¹⁴, o Supremo Federal reconheceu a repercussão geral¹⁵ do tema (225) e decidiu pela constitucionalidade da norma, nestes termos:

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Informam Marcos Valadão e Henrique Arruda¹⁶, com base em Ricardo Lobo Torres, que, nos Estados Unidos, a Administração Fiscal tem possibilidade de realizar ampla investigação e que, na Alemanha, o sigilo bancário não é protegido nem pela Constituição nem pelas leis ordinárias, pois a Administração Tributária pode solicitar a abertura de contas no exercício regular de suas atividades.

Na Finlândia e na Noruega, as instituições financeiras são obrigadas a informar à Administração Tributária, uma vez por ano, a renda dos seus clientes,

¹³ “**CTN, art. 198.** Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

¹⁴ BRASIL – STJ – REsp. 1.134.665/SP – Rel. Min. Luiz Fux – j. em 25.11.2009.

¹⁵ BRASIL – STF – RE 601.314 RG/SP. Tema 225 – Rel. Min. Edson Fachin – j. em 24.02.2016 – Tribunal Pleno – DJ 36 26.02.2016.

¹⁶ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARRUDA, Henrique Porto de. Direitos fundamentais, privacidade, intimidade, sigilos bancários e fiscal, e o consenso internacional. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito Direito da UFC**, Fortaleza, v. 34, n. 2, p. 315-344, 2014.

sem pedido prévio. A Holanda não contém sigilo bancário em suas legislações, seja no Código Civil, seja nas leis fiscais. A Áustria e a Suíça só quebram o sigilo bancário para fins de intercâmbio de informações internacionais, mantendo o sigilo internamente no que diz respeito aos seus residentes, e a Bélgica quebra o sigilo tanto para fins domésticos quanto internacionais¹⁷.

Assim, o acesso aos dados bancários é de fundamental importância na cooperação internacional em matéria tributária, pois, sem isso, é impossível a troca de informações entre as administrações tributárias. Nesse sentido, o Fórum Global tem implementado medidas contra as jurisdições que não cumprem as normas internacionais em matéria de transparência fiscal, estabelecendo sanções às condutas que vão de encontro ao padrão internacional para troca de informações fiscais, quais sejam:

- a) aumento dos requisitos de divulgação por parte dos contribuintes;
- b) relato pelas instituições financeiras das transações envolvendo jurisdições não cooperantes;
- c) retenção de impostos em relação a uma grande variedade de pagamentos;
- d) negativa de deduções relativas a pagamentos de despesas para beneficiários residentes em uma jurisdição não cooperativa;
- e) revisão da política de tratado fiscal;
- f) solicitação às instituições internacionais e bancos regionais de desenvolvimento para rever suas políticas de investimento; e
- g) publicação de países que não cumprem o padrão internacional para troca de informações.

Segundo Xavier Oberson¹⁸, a Suíça é signatária da Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa em matéria fiscal desde 2013, porém ainda está em processo de ratificação. Antes mantinha acordos bilaterais apenas com os Estados Unidos e com alguns Estados-membros da União Europeia, exclusivamente para troca de informações em caso de fraude fiscal ou similares. Em 2009, o Conselho Federal Suíço (SFC) adotou o modelo padrão da OCDE (2005) e estendeu a troca de informações, mediante pedido, a questões fiscais, porém a aplicação dessa norma estaria sujeita às seguintes condições:

- h) direitos processuais devem ser protegidos – o contribuinte tem direito a ser notificado, ouvido e ainda a entrar com recurso;
- i) assistência administrativa deve ser limitada a uma base caso a caso;
- j) o princípio da não retroatividade deve ser respeitado;
- k) a norma deve, a princípio, aplicar-se a impostos que se inserem no âmbito do tratado de imposto aplicável;
- l) o princípio da subsidiariedade, tal como definido no modelo da OCDE, deve ser respeitado;
- m) as leis nacionais suíças permanecem inalteradas; e finalmente

¹⁷ OBERSON, Xavier. General Report. Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. **Cahiers de droit fiscal international**, Rotterdam, v. 98b, p. 17-57, 2013, p. 48-49.

¹⁸ OBERSON, Xavier. Swiss Report. **New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect**. EATLP Congress 2014.

- n) disposições que eliminem o tratamento discriminatório devem ser encontradas e, na medida do possível, a compensação deve ser obtida durante as negociações.

Contudo, apesar desses acordos bilaterais, a Suíça permaneceu na lista “cinza” (negra) da OCDE, pois os seus tratados eram muito restritivos, não existindo no Modelo da OCDE assistência administrativa caso a caso.

A legislação interna suíça admite a quebra do sigilo bancário somente em caso de fraude fiscal. A Suíça também defende o sistema de retenção na fonte como forma de combater a evasão fiscal, em vez de um mecanismo de troca automática de informação. Para isso, tem firmado acordos bilaterais (Alemanha, Reino Unido e Áustria), conhecidos como “Rubik”, que consistem em reter o imposto na fonte como forma de garantir a receita fiscal do Estado requerente, preservando a confidencialidade dos seus contribuintes.

1.2 Assistência à cobrança dos créditos fiscais

A assistência em matéria de cobrança e instauração de medidas cautelares consiste na troca de informações úteis para a cobrança de um crédito, bem como o auxílio na notificação de um sujeito que se encontre noutro Estado.

Essa forma de cooperação entre as administrações fiscais pode se revelar principalmente importante nas transações entre empresas relacionadas e na determinação dos preços de transferência – *arm's length* –, pois facilita a eliminação da dupla tributação econômica e detecta acordos de planejamento tributário agressivo.

Tal planejamento tributário é considerado como exploração de “*brechas entre as diversas legislações fiscais nacionais, adotando manobras jurídico-contábeis de transferência de lucros/ativos para jurisdições de tributação favorecida e pouca transparência fiscal. Certas jurisdições permitem a ocultação do beneficiário final de lucros e rendimentos, impedindo a ação das autoridades fiscalizadoras*”¹⁹.

O modelo de Acordo da OCDE permite aos Estados realizar verificações fiscais simultâneas de tal modo que possibilite às autoridades fiscais assegurarem o cumprimento das obrigações fiscais e o respectivo controle.

A convenção traz, no seu art. 3º, a definição de crédito fiscal, qual seja:

*A expressão “crédito fiscal” significa qualquer montante de imposto e bem assim os juros, multas administrativas e despesas de cobrança com ele conexas, que sejam exigíveis e ainda não tenham sido pagas*²⁰.

¹⁹ RACHID, Jorge; COZENDEY, Carlos M. Cooperação tributária internacional. **Estadão. Economia e Negócios**. 26.04.2016. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,cooperacaotributaria-internacional--imp-,1860911>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

²⁰ CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL. Texto alterado pelas disposições constantes do Protocolo de alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal que entrou em vigor a 01.06.011. (art. 3º).

1.2.1 Requisitos do título executivo

O Estado requerido somente fará a cobrança dos créditos fiscais se o título executivo estiver em condições de ser executado no Estado requerente e aplicará na execução os mesmos procedimentos utilizados pelos próprios créditos (art. 11, item 1).

A assistência à cobrança alcança tanto o próprio contribuinte como também qualquer pessoa que, nos termos da legislação do Estado requerente, esteja sujeita ao pagamento de imposto (responsável), como, por exemplo, os empregadores em relação aos impostos devidos pelos empregados, bem como as retenções efetuadas sobre outros pagamentos, como dividendos, juros e *royalties*. Neste caso, a pessoa que deve pagar o imposto é pessoalmente responsável pelo imposto devido.

Há ainda a responsabilidade de terceiros em relação aos bens que estão sob a sua guarda respondendo, porém, apenas com os bens pertencentes ao devedor, por exemplo: depósito de fundos ou de outros valores mobiliários em instituições bancárias.

Quando a assistência se tratar de créditos fiscais decorrentes de pessoa falecida ou sucessão, a cobrança limitar-se-á ao valor da sucessão ou dos bens recebidos por cada um dos beneficiários da sucessão, no limite da sua quota-parte.

A legislação que define a responsabilidade pelo pagamento do imposto não pode, no entanto, divergir, de modo considerável, de um Estado para outro. Neste caso, o Estado requerido poderá recusar a assistência ao abrigo da alínea “a” do n. 2 do art. 21 da Convenção. As partes, porém, que não estejam em condições de prestar assistência na cobrança poderão formular uma reserva ao abrigo da alínea “b” do n. 1 do art. 30, por exemplo, ressalvada a assistência em relação a créditos fiscais anteriores à data da assinatura da Convenção.

A Convenção Multilateral de Assistência Mútua, em seus arts. 13 e 14, traz os requisitos necessários para fins de aceitação do pedido de assistência pelo Estado requerido:

- o) declaração atestando que o crédito fiscal se refere a imposto objeto da Convenção e que não é nem pode ser impugnado;
- p) uma cópia do título executivo do Estado requerente;
- q) nos casos de providências cautelares, pode ser apresentado qualquer outro documento exigido;
- r) o título executivo que está de acordo com as disposições em vigor do Estado requerido será aceito, reconhecido, completado ou substituído logo que possível, a contar da data de recepção do pedido de assistência, por um título executivo no Estado requerido;
- s) o prazo prescricional do crédito fiscal deverá constar do pedido de assistência, sendo que a legislação a ser aplicada é a do Estado requerente (art. 14);
- t) o Estado requerido, em hipótese alguma, dará cumprimento a um pedido de assistência se o título contar com mais de quinze anos de sua emissão;
- u) créditos decorrentes de pessoa falecida ou sucessão são limitados ao valor da sucessão ou dos bens recebidos por cada um dos beneficiários da sucessão.

Após recebido o pedido de assistência, os efeitos de suspensão ou interrupção do prazo prescricional seguirão a legislação do Estado requerido, que informará tais fatos ao Estado requerente, em face do qual os mesmos efeitos se darão. Apesar de o processo de cobrança ser o mesmo aplicável aos créditos próprios, não se beneficiará de nenhum dos privilégios por estes recebidos (art. 15), porém, em caso de a legislação do Estado requerido conceder diferimento ou parcelamento dos seus créditos, poderão estender aos créditos fiscais objeto de pedido de assistência, devendo, no entanto, informar previamente ao Estado requerente (art. 16).

Nesse contexto, a Convenção procura conciliar os interesses dos Estados na assistência internacional, conciliando o sistema jurídico de cada um, sem olvidar-se da confidencialidade das informações trocadas e do respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. No entanto, as legislações nacionais não podem ser aplicadas de modo a prejudicar o objeto e a finalidade da Convenção, impedindo ou retardando indevidamente a assistência administrativa efetiva.

Além da assistência na cobrança, a Convenção também pode permitir a incidência de impostos, assim como sua liquidação. Se somente parte do crédito fiscal pode ser cobrado no Estado requerente, a parte restante pode ser recuperada com a ajuda do outro Estado. Os Estados poderão realizar, ainda, fiscalizações tributárias simultâneas com vista à troca de informações relevantes que assegurem às autoridades fiscais o cumprimento das obrigações fiscais e o respectivo controle.

O art. 20 da Convenção trata da resposta quanto ao pedido de assistência. Esta pode ser aceita ou não pelo Estado requerido. Caso seja aceita, o Estado requerido informará ao Estado requerente sobre as medidas tomadas, bem assim sobre o resultado da assistência prestada. Se o pedido for rejeitado, o Estado requerido informará ao Estado requerente os motivos da rejeição. Na hipótese de o Estado requerente especificar a forma como deseja receber a informação, o Estado requerido, caso esteja apto, facultará a informação segundo a forma desejada.

Assim, os Estados, ao aderirem à Convenção, comprometem-se, dentro dos limites fixados no art. 21 da Convenção e observando o respectivo direito interno, a recuperar o crédito fiscal da outra Parte, como se próprios fossem (art. 11, 1), com exceção dos prazos (art. 14) e privilégios (art. 15) que são regulados pelo Estado requerente.

1.2.2 Limites da assistência

A assistência na cobrança de créditos fiscais requer uma maior intervenção do Estado requerido do que a suscitada em matéria de troca de informações.

Nesse sentido, o Estado requerido pode recusar a prestar informações quando se tratar de informações às quais não pode aceder, ainda que sejam créditos nacionais; revelem um segredo comercial, industrial ou profissional; atentem contra a segurança ou a ordem pública do respectivo Estado.

Assim, estão previstas na Convenção tanto medidas para proteção das pessoas quanto o limite da obrigatoriedade por parte dos Estados requeridos em prestar a assistência na cobrança de créditos fiscais, quais sejam:

- v) tomar medidas derogatórias da sua legislação ou da sua prática administrativa, ou da legislação ou da prática administrativa do Estado requerente;
- w) tomar medidas contrárias à ordem pública;

- x) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou na sua prática administrativa, ou na legislação ou na prática administrativa do Estado requerente;
- y) fornecer informações suscetíveis de revelar um segredo comercial, industrial, profissional ou um processo comercial, ou informações cuja divulgação seja contrária à ordem pública;
- z) prestar assistência administrativa, se e na medida em que se considere que a tributação do Estado é contrária aos princípios tributários geralmente aceitos, ou às disposições de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação ou qualquer outra convenção celebrada com o Estado requerente;
- aa) prestar assistência administrativa tendo em vista a implementação ou a aplicação de uma disposição da legislação fiscal do Estado requerente, ou a satisfação de uma obrigação conexa, que seja discriminatória face a um nacional do Estado requerido em confronto com um nacional do Estado requerente em idênticas circunstâncias;
- bb) prestar assistência administrativa, se o Estado requerente não tiver esgotado todas as medidas razoáveis previstas pela sua legislação ou pela sua prática administrativa, salvo se o recurso a tais medidas for gerador de dificuldades desproporcionadas;
- cc) prestar assistência à cobrança nos casos em que os encargos administrativos decorrentes para esse Estado sejam claramente desproporcionados face aos benefícios que podem ser obtidos pelo Estado requerente.

Os Estados signatários desta Convenção envidarão todos os esforços para obter as informações solicitadas, mesmo que não necessitem dessas informações para os seus próprios fins tributários. Não podem ainda deixar de prestar informações sob a alegação de que estão sob a custódia de banco, outra instituição financeira, um mandatário ou de uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

No entanto, caso as partes tenham formulado cláusula de reserva restringindo algum tipo de imposto, as informações não alcançarão este imposto (art. 30, item). Porém, poderão utilizar as informações para outros fins, ou até mesmo transmitir a terceiros, se a legislação do Estado requerido autorizar.

Assim, uma vez iniciada a assistência, as ações de conhecimento referentes ao título executivo correrão no Estado requerente. Quanto à execução, correrá no Estado requerido, porém, se houver qualquer ação que suspenda o processo de execução no Estado requerente, este ou qualquer pessoa (neste caso, o Estado requerido consultará o Estado requerente sobre a matéria) poderá informar ao Estado requerido para que suspenda a execução neste Estado enquanto aguarda a decisão da instância em questão.

Contudo, se o Estado requerente solicitar, o Estado requerido poderá tomar providências cautelares com vista à cobrança. E, quando for prolatada a sentença definitiva, os Estados comunicarão um a outro, consoante o caso, as respectivas implicações quanto ao pedido de assistência.

As partes, no entanto, se entenderem que determinadas regras da Convenção, em algum caso concreto, trazem consequências graves e indesejáveis, poderão ajustar-se em comum acordo.

As despesas normais com a assistência ficarão a cargo do Estado requerido, e as extraordinárias ficarão a cargo do Estado requerente, salvo acordo bilateral prevendo forma diferente (art. 26).

O art. 30 trata da cláusula de reserva e estabelece que os Estados, por ocasião da assinatura ou do depósito do respectivo instrumento de ratificação, poderão declarar que se reservam o direito de prestar qualquer assistência, notificação de documentos, em relação a todos os impostos ou em relação apenas aos impostos de uma ou mais categorias previstas na Convenção. E, ainda, aceitar as notificações por via postal.

A reserva também poderá ser feita em relação a créditos fiscais já existentes na data da entrada em vigor da Convenção.

O Brasil, por meio do Decreto Promulgatório 8.842, de 29.08.2016, fez algumas ressalvas (reserva ao art. 30, §§ 1º.b, 1º.d e 1º.e): não prestará assistência quanto à recuperação de qualquer crédito tributário ou quanto à recuperação de multas administrativas, para todos os tributos; não prestará assistência quanto à notificação para todos os tributos; e o Governo brasileiro não permitirá que sejam feitas notificações por meio postal.

Assim, o alcance do Decreto limita-se aos Impostos sobre a Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público; ao Imposto sobre os Produtos Industrializados e a qualquer outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 2º, § 1º, Anexo A da Convenção). Verifica-se que, embora internacionalmente, a União seja representante da República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não foi contemplado na assistência nenhum imposto de competência estadual, do Distrito Federal ou municipal.

As partes ainda podem tanto suspender quanto formular novas reservas após a entrada em vigor da Convenção. Contudo, a suspensão, que poderá ser total ou parcial, somente produzirá efeitos a partir da data da recepção da notificação pelo depositário. As reservas, por sua vez, só entrarão em vigor no primeiro dia do mês seguinte ao termo de um período de três meses a contar da data de recepção da reserva por um dos depositários. As partes ainda não poderão requerer a aplicação da Convenção quanto à parte que se constituiu reserva.

1.3 Notificação de documentos

Após o pedido de assistência pelo Estado requerente, o Estado requerido notificará ao destinatário os documentos, incluindo os que digam respeito a decisões judiciais e ainda sobre qual imposto, objeto da Convenção, é a cobrança (art. 17).

Assim, o Estado requerido procederá à notificação, da seguinte forma:

- dd) de acordo com as fórmulas prescritas pela sua legislação interna relativas à notificação de documentos de natureza idêntica ou similar;
- ee) na medida do possível, de acordo com a fórmula especial solicitada pelo Estado requerente, ou segundo a fórmula mais aproximada prevista pela respectiva legislação interna;
- ff) uma Parte pode promover a notificação de um documento diretamente, por via postal, a uma pessoa que se encontre dentro do território de outra Parte.

Nenhuma disposição da Convenção pode ter como efeito ferir de nulidade uma notificação de documentos efetuada por uma Parte em conformidade com a respectiva legislação.

Quando um documento é notificado nos termos do art. 17 da Convenção, não é exigida a respectiva tradução. Todavia, se for presumível que o destinatário não conhece a língua na qual o documento está redigido, o Estado requerido promoverá a respectiva tradução ou um resumo na sua língua oficial ou numa das suas línguas oficiais. Alternativamente, pode solicitar ao Estado requerente que o documento seja traduzido ou acompanhado de um resumo numa das línguas oficiais do Estado requerido, do Conselho da Europa ou da OCDE.

O pedido de assistência para fins de cobrança ou de providências cautelares deve conjecturar a natureza do crédito fiscal, os elementos constitutivos do crédito e os bens sobre os quais a cobrança pode ser efetuada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo pautou-se no estudo da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, emendada pelo Protocolo de 01.06.2010, assinada em 03.11.2011, aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo 105/2016, ratificada em 01.06.2016, tendo validade internamente com a promulgação feita pelo Decreto 8.842, de 29.08.2016, e, no plano jurídico externo, desde de 01.10.2016.

O objetivo desta Convenção é combater a evasão e a elisão fiscais, que cresceram com a globalização e com a dificuldade que os Estados têm de fiscalizar e controlar as operações tributárias além-fronteiras.

A Convenção permite não só a troca de informações, a pedido ou automática, incluindo verificações fiscais simultâneas e a participação em verificações fiscais levadas a efeito no exterior entre Estados, como também a cobrança de créditos fiscais, incluindo as providências cautelares, e, ainda, a notificação de documentos. Além disso, é possível funcionários de uma Administração Tributária participarem de ações de controle em outro Estado.

Nesse contexto, um dos problemas que atrapalhava a troca de informações era a alegação de quebra de sigilo bancário de contribuintes pelas instituições financeiras, porém a Suprema Corte, em recente decisão em sede de repercussão geral, mudou o entendimento até então predominante (proteção do contribuinte de ter suas contas bancárias diretamente analisadas pelo fisco) e pôs fim ao sigilo bancário, considerando que há apenas transferência de sigilo entre as instituições financeiras e as administrações tributárias.

Esse entendimento corrobora o objetivo maior: evitar que ilícitos tributários comprometam a função social do tributo, o custeio do Estado, a concorrência leal e a igualdade entre os contribuintes.

Assim, as autoridades tributárias terão direito às informações independentemente de autorização judicial, devem, porém, preservá-las contra o acesso de terceiros, sob pena de responderem criminalmente.

Os Estados, no entanto, deverão observar, na transmissão dos dados, o caráter confidencial da informação, limitando-se às pessoas ou autoridades encarregadas da

liquidação ou da cobrança dos impostos e exclusivamente para os fins propostos. Infere-se, portanto, que não há impedimento de troca de informações entre administrações tributárias, desde que a legislação interna atenda ao padrão internacional de transparência exigido pelo Fórum Global de Transparência.

Geralmente, as normas internas dos Estados não criam óbices a que autoridades fiscais tenham acesso e transfiram aos Estados copactuantes informações bancárias de contribuintes. A Suíça, no entanto, prefere cooperar restando na fonte o tributo devido a transferir as informações. Todavia, por ter feito parte da lista “cinza” ou negra, como se diz no Brasil, comprometeu-se a cumprir o padrão global de transparência, assinando, inclusive, a comentada Convenção.

Quanto à assistência na cobrança dos créditos fiscais, os Estados observarão o seguinte:

- gg) a cobrança dos créditos fiscais somente ocorrerá se o título executivo estiver em condições de ser executado;
- hh) versará apenas quanto aos impostos objeto da convenção;
- ii) o Estado requerido dará aos créditos fiscais o mesmo tratamento dado aos créditos próprios, exceto quanto às garantias e aos privilégios;
- jj) as suspensões ou modificações ocorridas no curso da assistência no Estado requerente deverão ser comunicadas ao Estado requerido para que este suspenda a cobrança ou providencie qualquer medida cautelar a pedido do primeiro;
- kk) as controvérsias quanto à existência e ao montante do crédito fiscal deverão observar a legislação do Estado requerente, e quanto à execução, a legislação do Estado requerido;
- ll) em hipótese alguma o Estado requerido prestará assistência se o título constar com mais de 15 (quinze) anos de sua emissão.

O Estado requerido cuidará para que a cobrança do crédito fiscal seja entendida pelo destinatário, podendo, inclusive, solicitar ao Estado requerente que as notificações de documentos sejam traduzidas ou acompanhadas de um resumo na língua oficial do Estado requerido, do Conselho da Europa ou da OCDE.

A Convenção ainda estabelece medidas visando tanto à proteção dos contribuintes quanto ao limite da obrigatoriedade por parte dos Estados requeridos em prestar a assistência na cobrança de créditos fiscais, quais sejam:

- mm) não tomar medidas derogatórias de legislações e práticas administrativas próprias ou do Estado requerente;
- nn) não tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;
- oo) não fornecer informações contrárias ao ordenamento jurídico interno;
- pp) não prestar informações que revelem segredo comercial, industrial ou profissional;
- qq) não contrariar os princípios tributários geralmente aceitos ou convenção destinada a evitar a dupla tributação;
- rr) não prestar assistência administrativa diferenciada entre nacionais de ambos os Estados que se encontrem em idênticas circunstâncias;

- ss) esgotar os meios de cobrança no Estado requerente, salvo se os encargos forem desproporcionais;
- tt) observar o custo-benefício da assistência administrativa;
- uu) envidar todos os esforços necessários à prestação da assistência.

A Convenção ainda permite aos Estados estabelecerem reservas, totais ou parciais, quanto à prestação de assistência relativa a quaisquer tipos de impostos por ocasião da assinatura ou do depósito do respectivo instrumento de ratificação, podendo ainda, após a vigência, estabelecer novas reservas, as quais, porém, só terão validade após o primeiro dia do mês seguinte ao terceiro mês a contar da data de recepção por um dos depositários. Assim, não estão obrigados a fornecer ou requerer informações dos impostos objeto da reserva.

O Brasil fez algumas reservas quanto à prestação de assistência, limitando-a aos impostos sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público; o Imposto sobre os Produtos Industrializados e sobre qualquer outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apesar de a União, como representante da República Federativa Brasileira, internacionalmente, poder estender a Convenção aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

A cooperação internacional na assistência à cobrança de créditos fiscais é sem dúvidas um meio eficaz de combate à evasão fiscal e ao planejamento tributário agressivo. O primeiro passo foi dado com a assinatura, aprovação e ratificação da Convenção. Cabe agora verificar a sua efetividade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei 5.172, de 25.10.1966**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 29 jul. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05.10.1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 jul. 2016.

BRASIL. **Decreto Legislativo 105, de 14.04.2016**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15.04.2016. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=105&tipo_norma=DL_G&data=20160414&link=s>. Acesso em: 21 jul. 2016.

BRASIL. **Decreto 8.842, de 29.08.2016**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30.08.2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 12 maio 2018.

BRASIL. **Lei Complementar 105, de 10.01.2001**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11.01.2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 12 jul. 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Decreto Legislativo 11/2016** (n. 84/2015, na Câmara dos Deputados).

BORGES, Antônio de Moura; KHOURY, Laila José Antônio. A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária. XVII Congresso Nacional do CONPEDI, Brasília, 2008. **Anais....** Florianópolis: Boiteux, 2008.

OBERSON, Xavier. General Report. Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. **Cahiers de droit fiscal international**, Rotterdam, v. 98b, p. 17-57, 2013, p. 48-49.

OBERSON, Xavier. Swiss Report. **New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect**. EATLP Congress 2014.

OECD and COUNCIL OF EUROPE. **The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**: amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, 2011.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. **Revista da PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/K%2019%20a%20troca%20de%20informacoes.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2018.

PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino de (Coord.). **Temas atuais de direito do comércio internacional**. Florianópolis: OAB/SC.

QURESHI, Asif Hasan. **The public international law of taxation**. London/Boston: Graham & Trotman Ltd, 1994.

RACHID, Jorge; COZENDEY, Carlos M. Cooperação tributária internacional. **Estadão. Economia e Negócios**. 26.04.2016. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,cooperacao-tributaria-internacional--imp-,1860911>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARRUDA, Henrique Porto de. Direitos fundamentais, privacidade, intimidade, sigilos bancários e

fiscal, e o consenso internacional. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito** da UFC, Fortaleza, v. 34, n. 2, 2014. p. 315-344.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.