ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA

Soberania Fiscal no Direito Internacional:
A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2019

ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA

Soberania Fiscal no Direito Internacional:
A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2019

Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite.

Soberania Fiscal no Direito Internacional: A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público / Roberto Codorniz Leite Pereira; orientador: Luís Eduardo Schoueri – São Paulo, 2019.

454 fls.

Tese (doutorado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

1. Soberania Fiscal. 2. Cooperação Fiscal Internacional. 2. Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. 3. Direito Internacional Público. 4. Costume Internacional. I. Schoueri, Luís Eduardo, orient.

CDU_____

ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA

Soberania Fiscal no Direito Internacional:
A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

_____
Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri
(Orientador – FDUSP)

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Prof. Dr. _____
Instituição: _____
Julgamento: _____

Aos meus pais, Rosana e Roberto.

AGRADECIMENTOS

Diversas pessoas contribuíram, por vezes sem terem consciência disso, para a elaboração desta tese de doutorado, resultado das pesquisas empreendidas ao longo dos cinco anos em que cursei o programa de pós-gradução da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Deste modo, registro, aqui, os meus mais sinceros agradecimentos:

Aos meus pais (Rosana e Roberto), avós (Marina e Mário) e irmãos (Christian, Thiago e Isabella). O seu amor, confiança, paciência e devoção foram essenciais para que eu pudesse chegar até este ponto da minha jornada.

Aos meus amigos que são a família que eu escolhi ter, que sempre me apoiaram nas minhas decisões e nunca deixaram de ser grandes companheiros. Em especial, agraceço a André Janjácomo Rosilho, José Armando Zampar Cortez, Marina Bozzola, Carolina Flues Ivanoff, Andrea Spessoto, Ricardo Pádua, Diego Maia Lecuona e Alexandre Leite Barbosa, pela longa amizade e apoio pessoal nesta empreitada.

Aos colegas, do escritório Lacaz Martins, Gurevich, Pereira Neto & Schoueri Advogados, que se tornaram grandes amigos, em especial Rodolfo Gregório de Paiva e Silva, Bruno Romano, José Luiz Crivelli Filho, Michelle Bispo, Bruno Fettermann, Rayssa Mosti, Vanessa Priel, Mariana Alfonso, Marina Maluf, Daniel Vitor Bellan e Luciana Angeiras, com quem muito aprendi e tive o prazer de trabalhar.

Aos amigos que fiz durante o curso de L.LM em Direito Tributário Internacional, na Wirstchaftsuniversität Wien (WU), em especial Tarini Chaudhary, Isabel Maradey, Ana Elena Dominguez Gonzalez, Viktoria Baumgartner, Chirstóbal Pérez Jarpa, Sofia Uriarte, Cesar Ozolins Manzione, Daniel Miotto, Giuseppe Corciulo e Simone Schiavini.

Aos professores associados a Wirstchaftsuniversität Wien (WU) com quem tive a oportunidade de debater o meu tema de pesquisa e cujas ideias em muito contribuíram para esta tese, em especial Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Rita Szudoczky, Rita Julien e Adam Zalasinski, bem como a todo time de pesquisadores. Agradeço, também, ao Professor Jean-Louis Navarro, da Université Lumière Lyon 2, pelas conversas que contribuíram para o desenvolvimento desta tese.

A toda a equipe administrativa do Institute for Austrian and International Tax Law da Wirstchaftsuniversität Wien (WU) que sempre foram muito cordiais, solícitos e calorosos durante o meu período de estadia em pesquisa. Agradeço, especialmente, a Renée Pestuka.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, orientador desta tese, o qual merece meu especial agradecimento pela sua sabedoria, abertura, disponibilidade e paciência ao longo de todo o processo de pesquisa e elaboração deste trabalho.

RESUMO

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Soberania Fiscal no Direito Internacional: A emergência de um novo dever de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público**. 2019. 454 fls. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Neste trabalho, analisamos se o comportamento dos Estados na esfera internacional, exteriorizado pela sua prática, foi capaz de criar obrigações jurídicas de cooperação para o combate à elisão fiscal internacional. Buscamos responder as seguintes questões: no âmbito do combate ao fenômeno da dupla não tributação da renda propiciado por planejamentos tributários internacionais "agressivos", pode-se dizer que há um dever de cooperação entre os Estados, amparado por fontes não convencionais de produção do Direito Internacional Público? Em caso positivo, qual é o seu conteúdo normativo? Quais são as consequências práticas para os Estados (sobretudo para o Brasil)? Defendemos a tese de que, a partir da prática internacional observada nas últimas décadas oriunda dos esforços realizados pelos Estados e pelas organizações internacionais (OI) para a promoção da cooperação internacional tendo-se em vista o combate à evasão fiscal internacional e a determinadas formas abusivas de planejamento tributário internacional (*i.e.*, elisão fiscal internacional), a *transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido* – o chamado *EOI Standard* – se tranformaram em *costume internacional*. Isso significa que, a despeito da existência de obrigações jurídicas de ordem convencional, a transparência e a troca de informações para fins fiscais se impõem, aos Estados, enquanto conteúdo mínimo de um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, cuja observância é juridicamente obrigatória mesmo àqueles que porventura não tiverem celebrado qualquer convenção internacional neste sentido ou, ainda, que, conquanto tenham-nas celebrado, venham a denunciá-las. O descumprimento de tal dever, que vier acompanhado da caracterização de um dano a um terceiro Estado, poderá dar ensejo à aplicação do instituto da *responsabilidade internacional*.

Palavras-chave: Soberania Fiscal. Cooperação Fiscal Internacional. Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Direito Internacional Público. Costume Internacional.

ABSTRACT

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Tax Sovereignty in International Law: the emergency of a new legal duty to cooperate from unwritten sources of Public International Law**. 2019. 454 pages. PhD Thesis – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2019.

In this thesis, we analyze whether States' behavior, externalized through international practice, aimed to address the so called 'aggressive tax planning' has amounted to a level capable to create duties in the international sphere which would allow us to conclude that it became legally binding. The following questions guided our research: Regarding the actions taken to tackle double non taxation arising from 'aggressive tax planning', are States bound by any legal duty whose source of creation is an unwritten source of Public International Law? In case such a legal duty exist, what is its content? What are the consequences of such a legal duty to the States (specially Brazil)? Based on the close analysis of the international practice observed in the past few decades both from States and international organizations aimed to address tax evasion and 'aggressive tax plannings', it is our understanding that the Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes on request – the so called 'EOI Standard' – has become part of Customary International Law. The immediate consequence from the acceptance of such a legal duty is the idea that States are bound to be transparent and to exchange information for tax purposes on request even in the absence of tax conventions. In this context, the EOI Standard is the fundamental content of a legal duty to cooperate in tax matters, which binds all States regardless of the existence of any tax convention in force. The failure to comply with such legal duty imply the applicability of international responsibility to the extent that any third State has a materal or an immaterial damage arising from an unlawfull state act.

Keywords: Tax Sovereignty. International Tax Cooperation. Transparency and Exchange of Information for Tax Matters. Public International Law. Customary International Law.

RÉSUMÉ

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Souveraineté Fiscale en Droit International: l´´émergence d'un nouveau devoir de cooperation em matière fiscale issu des sources non écrit du Droit International Public.** 2019. 454 pages. Thèse (Doctorat) – Faculté de Droit, Université de São Paulo, São Paulo, 2019.

Dans cette thèse, on analyse si le comportement des États sur le plan international, externalizé par leur pratique, destiné a limiter les effets fiscaux des structures fiscales internationales d'une caractère abusif, était capable de créer des obligations juridiques non écrites de coopération en matière fiscale. Les questions suivantes on guidé nos études: dans le cadre de la lutte contre le phénomène de la double non imposition des revenus résultant des structures fiscales internationales d'une caractère abusif, peut-on dire que les États sont liées a une obligation juridique internationale de coopération issue des sources non conventionnelles de Droit International Public? Si tel est le cas, quel est son contenu normatif? Quelles sont les conséquences pratiques de la reconnaissance de tel obligation aux pays (surtout le Brésil)? Sur la base de la pratique internationale des États et des Organisations Internationales observées au cours des deux dernières décennies et résultat des efforts employées par les États e organisations internationales pour promovoir la coopération internationale en vue de lutter contre les structures fiscales internationales d'une caractère abusif, on support la thèse que la transparence et l'échange de renseignements fiscaux sur demande – le « EOI Standard » - se sont devenues partie du Droit International Général en raison de sa transformation en coutume internationale. Cela signifie que, malgré l'existence d'obligations juridiques de nature conventionnelle, la transparence et l'échange de renseignements fiscaux imposent aux États le contenu minimal d'une obligation juridique internationale de coopérer en matière fiscale, dont le respect est juridiquement contraignant même à ceux qui n'ont pas encore conclu de convention internationale à cet effet ou, même s'ils l'ont conclue, à les dénoncer. La manque d'observation de cette obligation, suivi de la caratérisation du dommage soit material soit immaterial causé aux États tiers, peut donner lieu à l'application de la responsabilité internationale.

Mots-Clés: Souveraineté Fiscale. Coopération Fiscale Internationale. Transparence et Échange des renseignements en matière fiscale. Droit International Public. Coutume Internationale.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* do primeiro estágio .....p. 247
Tabela 2 – Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados .....p. 252
Tabela 3 – Os 10 elementos do *peer review* .....p. 270
Tabela 4 – Resultado do *peer review* .....p. 276
Tabela 5 – Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* do segundo estágio..... p. 307
Tabela 6 – Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* do terceiro estágio..... p. 347

LISTA DE ABREVIATURAS

AEOI	Automatic Exchange of Information Standard
APA	Advanced Pricing Arragements
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
ATAF	African Tax Administration Forum
ATR	Advanced Tax Rulings
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BRICS	Grupo de países emergentes composto por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CbC	Country-by-Country Report
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CDI	Comissão de Direito Internacional
CEN	Capital Export Neutrality
CF	Constituição Federal Brasileira
CFC	Controlled Foreign Corporation Rules
CIJ	Corte Internacional de Justiça
CIN	Capital Import Neutrality
CJUE	Corte de Justiça da União Europeia
CPJI	Corte Permanente de Justiça Internacional
CRS	Common Reporting Standard
CTN	Código Tributário Nacional
DESTAT	Sustainable Tax Governance in Developing Countries Through Global Tax Transparency
EOI	Exchange of Information Standard
EUA	Estados Unidos da América
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
G20	Grupo correspondente aos 19 Estados com as maiores economias do mundo, e a União Europeia
GAAR	General Anti-Avoidance Rules
IGA	Inter-Governmental Agreements
IP	Intelectual Property
IRS	Internal Revenue Service

IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
JAHGA	Joint Ad Hoc Group on Accounts
LOB	Limitation on Benefits Rules
NN	National Neutrality
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OCEE	Organização para a Cooperação Econômica Europeia
OI	Organização Internacional
ONG	Organização Não-Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
POEM	Place of Effective Management
PPT	Principal Purpose Test Clause
SAAR	Special Anti-Avoidance Rules
SADC	Southern African Development Community
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UE	União Europeia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 20

1. Síntese da tese proposta e demonstração da sua relevância 20

2. A cooperação fiscal internacional e o planejamento tributário: a necessidade de um novo olhar 21

3. As questões orientadoras do presente trabalho 28

4. A estrutura do trabalho 31

CAPÍTULO 1 – SOBERANIA, GLOBALIZAÇÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL COMO UM NOVO DEVER SOBERANO 33

1. Notas preliminares 33

2. Soberania Estatal e Cooperação Internacional 35
   2.1. Origem e evolução da Soberania Estatal 35
   2.2. Elementos constitutivos da Soberania Estatal 42
      2.2.1. O Estado 42
      2.2.1.1. O Estado-Nação 43
      2.2.1.2. O Estado-Internacional 45
      2.2.2. O território e o povo 47
   2.3. Soberania Interna e Soberania Externa 49
   2.4. Soberania Jurídica e Soberania Política 52
      2.4.1. Direito Internacional Público: entre o Direito e a Política 52
      2.4.2. Autoridade e Poder 55

3. A Soberania Fiscal como decorrência da Soberania Estatal 56

4. A globalização e a transformação da Soberania Fiscal 60
   4.1. O conceito de globalização para os propósitos do presente estudo 60
   4.2. A soberania fiscal "quase absoluta" na era pré-globalização 64
      4.2.1. Características gerais 64
      4.2.2. A Territorialidade Clássica 66
      4.2.2.1. Feições originais 66
      4.2.2.2. O caso Lotus 68
      4.2.3. A emergência do fenômeno da dupla tributação da renda 73
      4.2.3.1. Neutralidade fiscal internacional 75
      4.2.3.2. Igualdade fiscal internacional 76
   4.3. A soberania fiscal relativa na era pós-globalização 79
      4.3.1. A soberania fiscal pós-globalização: a emergência de novos limites 79
      4.3.2. A Territorialidade Contemporânea 81
      4.3.3. O desafio atual está no fenômeno da dupla não tributação da renda 83

5. Os desafios do planejamento tributário internacional: entre a cooperação e a competição fiscal internacional 85
   5.1. O conceito de planejamento tributário internacional 85
   5.2. A cooperação fiscal internacional é a melhor alternativa? 90
      5.2.1. Argumentos favoráveis à Cooperação Fiscal Internacional 90
      5.2.2. Ceticismo à Cooperação Fiscal Internacional e argumentos favoráveis à Competição Fiscal Internacional 94

5.2.3. Crítica ao debate atual 98

6. Os fundamentos e os limites ao poder de tributar decorrem do Direito Internacional Público 101
6.1. A subordinação do Direito Tributário Internacional às fontes de criação de direitos e obrigações de Direito Internacional Público 101
6.2. Crítica: o debate está centrado unicamente nas convenções internacionais 103

7. O fundamento do dever soberano de cooperação fiscal internacional nas fontes não convencionais 104
7.1. O debate acadêmico atual quanto à existência de um dever de cooperação fiscal nas fontes não convencionais 104
7.1.1. O "Regime Fiscal Internacional" aplicável às operações internacionais 106
7.1.2. A ilicitude de "Elisão e Evasão Fiscal de Estado" 110
7.2. Crítica ao debate atual 114
7.3. A necessidade de um novo olhar 114

8. Conclusões parciais 115

CAPÍTULO 2 – AS FONTES NÃO CONVENCIONAIS DO DIREITO INTERNACIONAL COMO FUNDAMENTOS DO DEVER SOBERANO DE COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL 119

1. Notas preliminares 119

2. Premissas de estudo 120
2.1. O Direito Internacional Público Contemporâneo 121
2.1.1. A nova composição 121
2.1.2. O novo escopo 123
2.1.3. As novas funções 124
2.1.4. O novo modo de compreensão 128
2.1.5. A emergência de uma "comunidade internacional" 132
2.2. A governança global: entre *hard law* e *soft law* 133
2.2.1. A *hard law*: o núcleo duro do Direito 133
2.2.2. A *soft law*: Direito Flexível *versus* Quase-Direito 137
2.3. O fundamento do Direito Internacional: entre o voluntarismo e objetivismo 142
2.4. A responsabilidade internacional 148

3. As fontes não convencionais no Direito Internacional Público 155
3.1. Os costumes internacionais 156
3.1.1. Distinções do costume no Direito Interno e Direito Internacional 156
3.1.2. Os requisitos para a sua formação 158
3.1.2.1. Consideração preliminar sobre a "teoria dos dois elementos" 158
3.1.2.2. A prática geral 159
3.1.2.3. A *opinio juris* 165
3.1.3. O objetor persistente 170
3.1.4. A prova da existência de um costume internacional 175
3.1.5. Os costumes locais, regionais e bilaterais 180
3.1.6. A inter-relação entre costumes e convenções internacionais 182
3.1.6.1. Na aplicação do Direito Internacional 183
3.1.6.2. Na formação do Direito Internacional 185
3.1.6.2.1. As convenções codificadoras dos costumes internacionais 186
3.1.6.2.2. As convenções constitutivas dos costumes internacionais 187
3.1.7. Os costumes sob a perspectiva da ONU 192

3.1.8. Os costumes internacionais e os instrumentos de *soft law* 193
3.1.9. As novas feições dos costumes internacionais diante da realidade contemporânea 194
3.1.10. Os costumes internacionais e o Direito Tributário 197
3.2. Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas 201
3.2.1. Premissas conceituais 202
3.2.2. Os princípios gerais de Direito (Interno) 204
3.2.3. Os princípios gerais de Direito Internacional 205
3.2.4. Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas e os instrumentos de *soft law* 207
3.2.5. As novas feições dos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas diante da realidade contemporânea 209
3.2.6. Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas e o Direito Tributário 210

4. As fontes não convencionais do Direito Internacional Público e a Cooperação Fiscal Internacional 211

5. Conclusões parciais 212

CAPÍTULO 3 – A TRAJETÓRIA DA COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL, SUAS TENDÊNCIAS ATUAIS E ANÁLISE CRÍTICA DA PRÁTICA INTERNACIONAL 217

1. Notas preliminares 217

2. Primeiro estágio da cooperação fiscal internacional: tônica no combate à dupla tributação da renda e entraves ao combate à elisão e evasão fiscal 218
2.1. A emergência da dupla tributação e as primeiras convenções fiscais 219
2.2. Os trabalhos da Liga das Nações 220
2.2.1. O critério da *pertinência econômica* proposto por Georg von Schanz 220
2.2.2. A metamorfose do conceito de *pertinência econômica* pela Liga das Nações 222
2.2.3. Os primeiros esforços de cooperação internacional para o combate à elisão e evasão fiscal 225
2.2.4. As Convenções-Modelo de 1928 228
2.2.4.1. Perspectiva geral 228
2.2.4.2. A rodada da Cidade do México de 1943 232
2.2.4.3. A rodada de Londres de 1946 235
2.3. A sucessão dos trabalhos da Liga das Nações pela OCEE/OCDE 236
2.3.1. As primeiras convenções-modelo (1963, 1977 e 1992) 237
2.3.2. A cooperação fiscal para evitar a dupla tributação: os embates entre os Estados de Fonte e os Estados de Residência 238
2.3.3. A cooperação para combater a elisão e a evasão fiscal internacional 241
2.3.3.1. As cláusulas de troca de informações e assistência administrativa 242
2.3.3.2. As medidas unilaterais adotadas pelos Estados 244
2.4. Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos no primeiro estágio 247

3. Segundo estágio da cooperação fiscal internacional: o combate à concorrência fiscal lesiva e a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais 248
3.1. O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva 249
3.1.1. Antecendentes: o Código de Conduta Europeu 249

3.1.2. O relatório da OCDE de 1998 250
3.1.3. Os trabalhos do Fórum de Práticas Fiscais Lesivas 254
3.1.4. O fracasso do Projeto de Combate à Concorrência Fiscal Lesiva 256
3.2. A transparência e a troca de informações para fins fiscais 258
3.2.1. O Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais 259
3.2.1.1. Perspectiva geral e emergência do padrão internacional de troca de informações para fins fiscais (*EOI Standard*) 259
3.2.1.2. Revisão anual da estrutura jurídica e administrativa dos Estados (2004 a 2009) 263
3.2.1.3. O processo de *peer review* (a partir de 2010) 269
3.2.1.3.1. O que é o *peer review*? 269
3.2.1.3.2. Os resultados do processo de *peer review* 273
3.2.2. A Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais 277
3.2.3. O artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE 283
3.2.4. O artigo 26 da Convenção-Modelo da ONU 287
3.2.5. A Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal 289
3.2.6. Convenções e iniciativas regionais relativas à transparência e troca de informações para fins fiscais 291
3.2.6.1. Convenção Nórdica para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal 292
3.2.6.2. Convenção Andina sobre a Tributação da Renda e do Capital 293
3.2.6.3. Convenção da Comunidade dos Estados da África Oriental 294
3.2.6.4. Fórum das Administrações Fiscais Africanas 295
3.2.6.5. Comunidade para o Desenvolvimento Sul-Africano 296
3.2.7. O FATCA 297
3.2.8. Críticas à transparência e à troca de informações para fins fiscais 301
3.3. Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos no segundo estágio 307

4. Terceiro estágio de Cooperação Internacional: o Projeto de combate ao BEPS e a tônica reforçada na transparência, troca de informações e assistência administrativa 309
4.1. O Projeto da OCDE e do G20 de combate ao BEPS 309
4.1.1. Perspectiva geral e critérios para a escolha dos planos de ação relevantes 309
4.1.2. Os planos de ação aptos a compor o dever jurídico de cooperação fiscal internacional 312
4.1.3. *Minimum standards, recommendations* e *best practices* 316
4.1.4. Plano de Ação nº 02 (Negócios Híbridos) 317
4.1.5. Plano de Ação nº 05 (Práticas Fiscais Lesivas) 321
4.1.6. Plano de Ação nº 06 (Abuso das Convenções Fiscais) 324
4.1.7. Plano de Ação nº 07 (Estabelecimento Permanente) 327
4.1.8. Plano de Ação n° 13 (Preços de Transferência: Documentação) 329
4.1.9. Plano de Ação n° 15 (Instrumento Multilateral) 333
4.2. Perspectiva atual do Projeto de combate ao BEPS 337
4.2.1. Implementação 337
4.2.1.1. *Inclusive framework* e o processo de *peer review* 337
4.2.1.2. Instrumento Multilateral 339
4.2.2. Países em desenvolvimento 341
4.3. A proposta de um novo padrão internacional de troca de informações: a troca automática de informações financeiras (*AEOI Standard*) 344

4.4. Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos no terceiro estágio.... 346

5. Breves notas sobre o desenvolvimento da cooperação fiscal no Direito Europeu.....347
5.1. Para a transparência e troca de informações para fins fiscais 348
5.2. Para o combate à Elisão Fiscal Internacional.....352

6. Conclusões parciais 356

CAPÍTULO 4 – O FUNDAMENTO E O CONTEÚDO DO DEVER JURÍDICO INTERNACIONAL DE COOPERAR EM MATÉRIA FISCAL E AS SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO BRASILEIRO 361

1. Notas preliminares 361

2. Qual é a fonte não escrita na qual se ampara o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal? 362

3. O que compõe o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?.....365
3.1. A transparência e a troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido (*EOI Standard*).....367
3.1.1. A evidência da prática internacional (*EOI Standard*) 367
3.1.1.1. Convenções internacionais.....368
3.1.1.2. Relativização progressiva da garantia ao sigilo de informações 375
3.1.1.3. Troca efetiva de informações para fins fiscais 376
3.1.2. A evidência da *opinio juris* (*EOI Standard*).....377
3.1.2.1. Convenções-Modelo.....378
3.1.2.2. Convenções internacionais.....382
3.1.2.3. Declaração oficiais de aceitação do *EOI-Standard* 384
3.1.2.4. Submissão ao processo de *peer review* e alterações promovidas no ordenamento jurídico interno 385
3.2. Perspectiva da literatura acadêmica e considerações adicionais 388

4. O que não compõe o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal? 394
4.1. O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva 394
4.2. O Projeto de combate ao BEPS 396
4.3. A troca de informações para fins fiscais na modalidade automática (*AEOI Standard*) 401

5. Afinal, qual tratamento deve ser conferido ao Estado "objetor persistente"?.....404

6. Compreensão das causas da formação do dever jurídico internacional.....406
6.1. Elevada aptidão das disposições convencionais referentes ao *EOI Standard* para transformação em costumes internacionais.....407
6.2. Adequação com a concepção atual de Soberania Fiscal 409
6.3. Aptidão para equacionar os interesses envolvidos 412
6.3.1. Dos países em desenvolvimento 412
6.3.2. Dos contribuintes 414

7. Implicações para o Direito Brasileiro 415
7.1. Plano Constitucional.....416
7.1.1. Os costumes internacionais na Constituição Federal e a sua aplicação pelo Poder Judiciário.....416
7.1.2. Adequação às disposições constitucionais 419
7.2. Plano Legal.....420

8. Conclusões parciais 422
CONCLUSÕES 426
REFERÊNCIAS 434

INTRODUÇÃO

1. Síntese da tese proposta e demonstração da sua relevância

Neste trabalho, defendemos a tese de que, a partir da prática internacional observada nas últimas décadas oriunda dos esforços realizados pelos Estados e pelas organizações internacionais (OI) para a promoção da cooperação internacional tendo-se em vista o combate à evasão fiscal internacional e a determinadas formas abusivas de planejamento tributário internacional (*i.e.*, elisão fiscal internacional), tem-se que a *transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido (*o chamado *EOI Standard)*, se tranformaram em *costume internacional*.

Isso significa que, a despeito da existência de obrigações jurídicas de ordem convencional, a transparência e a troca de informações para fins fiscais se impõem, aos Estados, enquanto conteúdo mínimo de um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, cuja observância é juridicamente obrigatória mesmo àqueles que porventura não tiverem celebrado qualquer convenção internacional neste sentido ou, ainda, que, conquanto tenham-nas celebrado, venham a denunciá-las.

A tese ora proposta se revela de suma importância haja vista que a constatação da existência de tal dever é um elemento que, inexoravelmente, afeta a esfera da *soberania fiscal* dos Estados, inclusive do Brasil. Sendo os costumes internacionais fonte formal de produção do Direito Internacional Público, hierarquicamente equivalente às convenções internacionais e cuja existência pode se dar de forma absolutamente autônoma (*i.e.*, em paralelo) em relação a estas últimas, não devem pairar dúvidas quanto à natureza obrigatória de direitos e obrigações internacionais oriundas do Direito Internacional Costumeiro, e às consequências do seu reconhecimento para a soberania fiscal nacional.

O descumprimento de tal dever, que vier acompanhado da caracterização de um dano material ou imaterial por parte de um terceiro Estado, poderá dar ensejo à aplicação do instituto da *responsabilidade internacional*.

2. A cooperação fiscal internacional e o planejamento tributário: a necessidade de um novo olhar

Combater planejamentos tributários internacionais se transformou em uma verdadeira obsessão por parte de diversos países, em sua maioria grandes economias, sobretudo após diversos escândalos envolvendo empresas transnacionais de notório conhecimento público, no final da primeira década dos anos 2000.

Não foi outra a razão que levou ao famoso pronunciamento feito pelo G20[1], na cidade de *Los Cabos*, no México, em 2012, o qual deu início ao ambicioso plano, desenvolvido pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) sob o mandato do G20, de combate ao fenômeno conhecido como *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Na mesma ocasião, o grupo enfatizou a importância e a necessidade de maiores avanços no tocante à promoção da transparência das práticas administrativas e da troca de informações.

Veja-se, abaixo, o parágrafo 48 da referida declaração intergovernamental que, a nosso ver, é um verdadeiro marco histórico que deu início a esta "nova era", na qual vivemos, de combate ao chamado "planejamento tributário abusivo" ("*aggressive tax planning*")[2]:

> 48. Na área fiscal, nós reiteramos o nosso comprometimento em fortalecer a transparência fiscal e a ampla troca de informações. Elogiamos o progresso feito de acordo com o relatório do Fórum Global e *exortamos todos os países a se adequarem aos standards definidos e implementar as recomendações identificadas no decorrer das revisões feitas*, em especial as 13 jurisdições fiscais cujo regime jurídico-regulatório não as qualifica para passar para a 2ª fase. Nós esperamos que o Fórum Global inicie, o quanto antes, a verificação da efetividade das trocas de informações, nos reportando os seus resultados, bem como aos nossos ministros de economia e finanças. Nós consideramos muito bem-vindo o relatório da OCDE sobre as trocas automáticas de informações, e continuaremos a dar o exemplo na *implementação desta prática*. Nós convidamos os países a aderirem a esta *prática crescente*, na medida em que for-lhes apropriada, e fortemente incentivamos todas as jurisdições a assinar a Convenção Multilateral sobre a Assistência Administrativa. Nós também consideramos bem-vindos os esforços para a promoção da cooperação intergovernamental para combater fluxos ilícitos incluindo os resultados da reunião de Roma do Diálogo de Oslo. Nós

---

[1] O G20 é um grupo informal – *i.e.*, não é uma organização internacional, tampouco possui estrutura institucional equivalente - composto por 19 países e pela União Europeia. Os 19 países são: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, Coréia do Sul, China, Estados Unidos da América, França, Índia, Indonesia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. Confiram-se maiores detalhes em: https://www.g20.org/en/g20/g20-participants (acesso em 23/08/2018).

[2] A figura do "planejamento tributário agressivo", conquanto não seja nova, se tornou bastante recorrente recentemente, sobretudo nos debates relativos ao combate ao BEPS. Esta expressão, no entanto, carece de um significado jurídico preciso, havendo controvérsias quanto ao seu alinhamento com as figuras da elisão e evasão fiscal, dotadas de conteúdo jurídico mais preciso (veja-se o tópico 5.1. do capítulo 1). Neste sentido, confira-se: VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al*. Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 143-145.

> reiteramos a necessidade de prevenção da erosão das bases imponíveis e da alocação artificial de lucros e nós seguiremos, com atenção, os trabalhos em andamento da OCDE nesta área.[3] (destaques nossos)

O trecho reproduzido acima traz diversos aspectos que, apesar de parecerem comuns na linguagem dos tributaristas, despertam grande curiosidade científica. Primeiramente, é interessante observar os esforços dos países integrantes do G20 em exortar a importância de os Estados aderirem aos *standards* e às "recomendações" previamente definidos relativos à transparência e troca de informações entre as jurisdições fiscais. Estas expressões, não obstante serem comuns e recorrentes, ensejam, pela maneira como foram feitas, as seguintes questões: o que, exatamente, os membros do G20 tinham em mente ao se referirem a *standards*? Mais ainda: quem – *i.e.*, quais Estados ou organizações internacionais – teria definido estes *standards*? A adesão a tais *standards* e a adoção de tais recomendações são realmente *facultativas*?

A primeira reação de qualquer tributarista seria dizer que os referidos *standards* e recomendações jamais poderiam vincular os Estados, afinal a sua fonte são instrumentos não jurídicos, mera "*soft law*". Dir-se-ia que apenas os compromissos presentes em convenções internacionais seriam capazes de vincular os Estados.

Neste contexto, dir-se-ia que a cooperação fiscal internacional para combater formas agressivas de planejamento tributário existe na exata medida em que os Estados tenham assumido compromissos na forma da celebração de convenções internacionais. Este é o caso, apenas para citar alguns exemplos, dos artigos 26 e 27 das Convenções-Modelo da OCDE e da ONU, das convenções destinadas à promoção do intercâmbio de informações para fins fiscais e da Convenção Multilateral sobre a Assistência Administrativa, à qual faz referência a declaração do G20.

---

[3] Veja-se: https://www.oecd.org/g20/summits/los-cabos/2012-0619-loscabos.pdf (acesso em 16/07/2018). Confira-se, no original: "*48. In the tax area, we reiterate our commitment to strengthen transparency and comprehensive exchange of information. We commend the progress made as reported by the Global Forum and urge all countries to fully comply with the standard and implement the recommendations identified in the course of the reviews, in particular the 13 jurisdictions whose framework does not allow them to qualify to phase 2 at this stage. We expect the Global Forum to quickly start examining the effectiveness of information exchange practices and to report to us and our finance ministers. We welcome the OECD report on the practice of automatic information exchange, where we will continue to lead by example in implementing this practice. We call on countries to join this growing practice as appropriate and strongly encourage all jurisdictions to sign the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance. We also welcome the efforts to enhance interagency cooperation to tackle illicit flows including the outcomes of the Rome meeting of the Oslo Dialogue. We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and we will follow with attention the ongoing work of the OECD in this area.*"

Esta visão, no entanto, está equivocada. Para que se tenha uma ideia do equívoco, basta que se preste atenção para um segundo elemento à qual a declaração do G20 faz constante referência: trata-se do termo "prática", por vezes apresentado na forma qualificada como, por exemplo, "troca de informações", "transparência". Neste sentido, questiona-se: Qual é o papel da "prática" na esfera internacional?

A prática, no Direito Internacional, diversamente do que um primeiro olhar poderia sugerir, é capaz de vincular *juridicamente* os Estados. Basta que o olhar do tributarista se desloque das convenções internacionais para as demais fontes de produção normativa de Direito Internacional, arroladas no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça (CIJ), a saber: "os costumes internacionais, como prova de uma *prática geral* aceita como sendo o direito" e os "princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas".

Para estas duas fontes de produção normativa – ditas "não convencionais" ou "não escritas" – a prática dos Estados ou bem pode, somada à ideia de *opinio juris*, transformar-se em um costume internacional, ou bem ser a expressão de um princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas, ambos igualmente aptos a criar direitos e obrigações internacionais, podendo, inclusive, derrogar disposições presentes em convenções.

Ademais, o "tom" do discurso proferido pelo G20, acima transcrito, no sentido de que os Estados possuem um *standard* a aderir ou uma prática a observar – ou continuar observando – não possui nada de extraordinário.

Em diversas ocasiões anteriores, em se tratando da cooperação fiscal internacional para combater formas de planejamento tributário abusivo, seja do ponto de vista do contribuinte que se utiliza dos diferentes referenciais normativos oferecidos pela legislação nacional dos Estados de modo a reduzir a sua carga tributária global, seja do ponto de vista do Estado que oferece regimes fiscais que permitem – e até mesmo incentivam - este tipo de conduta, a OCDE já deixou transparecer a ideia de que existiriam *standards* aos quais os Estados deveriam aderir. Estes *standards* seriam condição necessária para se estabelecer um "mínimo necessário de cooperação internacional" – o chamado "*global level playing field*", repetido com frequência pela OCDE em diversos dos seus relatórios.

De fato, a OCDE já sugeriu, em diversos dos seus relatórios, estudos e pronunciamentos, que os Estados estariam adstritos a um *dever de cooperar em matéria fiscal*[4], especialmente em uma realidade em que a globalização tornou o exercício do poder de tributar interdependente.

[4] Cf. KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. Paris: Daloz, 2018, p. 667-669.

Em 1998, na ocasião em que a OCDE publicou o famoso relatório intitulado "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*", a organização destacou que os Estados deveriam "permancer livres para formular as suas próprias políticas tributárias desde que, ao fazê-lo, eles aderissem aos *standards* internacionalmente aceitos ('*internationally accepted standards*')"[5]. Recentemente, no âmbito das recomendações feitas pela OCDE relativas aos 15 planos de ação de combate ao BEPS, ficou mais clara ainda a ideia de que haveria *standards* mínimos ("*minimum standards*"), aos quais os Estados "devem" aderir[6].

Há, na esfera internacional, uma pluralidade de políticas tributárias propostas por OIs ou mesmo adotadas unilateralmente por determinados Estados com reflexos para toda a comunidade internacional que cuja adesão é, ao menos na retórica internacional, justificada como imperativa no contexto atual, consoante evidencia o excerto da declaração intergovernamental do G20 reproduzida logo no início deste capítulo introdutório. Além das ações destinadas a combater a chamada concorrência fiscal lesiva (*harmful tax competition*) e do ambicioso e recente Projeto de combate ao BEPS, outros esforços de promoção da cooperação fiscal podem ser vistos, também, na promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais, patrocinada pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE, e no *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), adotado pelos Estados Unidos da América (EUA) e justificado na necessidade global de se promover a transparência e a troca de informações.

No âmbito da transparência e da troca de informações, cremos que o peso conferido à figura do *standard* seja ainda mais forte, haja vista o desenvolvimento e a promoção, pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, de "*international standards*", enquanto parte de um patamar global mínimo de cooperação ("*global level playing field*"), aos quais os países devem aderir para não serem considerados jurisdições fiscais "não cooperativas" perante a comunidade internacional e, portanto, sujeitos à aplicação de medidas unilaterais de retaliação[7].

Desse modo, expressões como "*minimum standards*", "*international standards*", "*international accepted standards*" ou "*internationally agreed minimum standards*", entre outras de significado equivalente, se tornaram cada vez mais comuns no debate acadêmico sobre cooperação fiscal internacional e evasão e elisão fiscal, especialmente das últimas duas

---

[5] OECD. *Harmful Tax Competition*: *An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998, p. 26. No original: "*Countries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so*." Veja-se, também, o tópico 3.1 do capítulo 3.

[6] Veja-se o tópico 4 do capítulo 3.

[7] Veja-se o tópico 3.2 do capítulo 3.

décadas. Neste contexto, tendo-se em mente os efeitos jurídicos que o Direito Internacional pode atribuir à realidade subjacente à utilização das expressões apontadas, o seu uso deve ser levado à sério, sendo digno, portanto, de um estudo aprofundado.

A resposta que vem sendo apresentada por diversos acadêmicos como forma de rejeição a qualquer obrigação – ainda que eminentemente política e não propriametne jurídica – tem como ponto de partida a ideia de "soberania fiscal": sendo o exercício do poder de tributar um atributo inerente ao exercício do poder soberano, nenhum Estado pode ser compelido a se conformar a qualquer *standard* ou *recomendação* que não seja do seu interesse e para o qual ele tenha manifestado o seu expresso consentimento em aderir[8].

Esta visão, conquanto tenha o mérito de trazer o debate para o âmbito da ideia de "soberania fiscal" – expressão cujo peso é inegável – peca por ignorar que a soberania estatal é *relativa*, ou seja, um Estado não pode ser ilimitadamente soberano sob pena de a soberania dos demais Estados ser afetada negativamente.

Neste contexto, os Estados, conquanto soberanos, estão adstritos à observância das obrigações jurídicas internacionais existentes, que, por sua vez, fazem parte do sistema jurídico internacional. Desse modo, é possível afirmar que não existe "soberania estatal", e sequer a figura do próprio Estado, na ausência do Direito Internacional. Logo, o exercício do poder soberano se encontra subordinado ao Direito Internacional, pois este último é condição para a existência do primeiro.

Atualmente, a *interdependência global*, crescente em todos os aspectos da realidade contemporânea, é a causa da relativização ainda maior da figura da soberania nacional. Na esfera tributária, este fenômeno assume especial relevo, haja vista que o desenho das normas tributárias adotado por um Estado irradia efeitos para toda a comunidade internacional, afetando positiva ou negativamente seu poder de tributar.

A exposição desta realidade, para além de ser um clichê da contextualização das preocupações dos Estados em relação à tributação internacional atual, expressa uma conjuntura internacional que vem conformando, em maior ou menor medida, a prática dos Estados no tocante ao desenho das suas políticas fiscais. Afinal, qualquer que seja o significado que seja conferido ao termo "*internationally agreed minimum standard*" é fato que, na sua origem, está a ideia de que de um conteúdo "mínimo" previamente definido de cooperação aos Estados não é permitido desviar.

---

[8] Cf. ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International tax Imperialism'. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

Esta conjuntura que conforma a prática dos Estados nunca foi objeto de uma pesquisa aprofundada por parte da doutrina para além dos direitos e obrigações "escritos". Em outras palavras, o tributarista, em geral, só dedica maior atenção para os dispositivos constitucionais, textos de lei, decretos, os regulamentos administrativos de modo geral, as decisões judiciárias e, quando se trata de operações internacionais, as convenções internacionais firmadas pelos Estados.

Portanto, a nossa proposta, através do presente trabalho, é deixar, por um instante, de olhar para as formas de cooperação fiscal internacional previstas nas convenções internacionais para passarmos a nos questionar em que medida a "prática" dos Estados, na forma como ela se dá atualmente, não seria capaz de dar origem a *obrigações jurídicas* decorrentes das fontes não convencionais de Direito Internacional Público. Este é o novo olhar aqui proposto.

O seu mérito consiste em testar os limites da retórica internacional, para além dos interesses políticos que a permeiam, tomando-se como referencial o próprio Direito. Uma vez identificada a eventual existência de obrigações jurídicas internacionais para além do que está previsto nas convenções internacionais, a conclusão jurídica poderá ter consequências políticas: o discurso da necessidade de adesão aos "*internationally accepted minimum standards*" poderá ser ou bem confirmado (total ou apenas parcialmente), ou bem rejeitado. A nova ferramenta retórica, distanciada do velho discurso ancorado na ideia de soberania nacional, pode ser ainda mais eficaz como forma de negação ou necessidade de submissão às "práticas e recomendações" defendidas como imperativas.

A despeito do seu mérito enquanto "ferramenta retórica" no discurso internacional que está por trás da cooperação fiscal internacional, não se pode perder de vista que o reconhecimento de que o Estado – em especial, o Brasil – está adstrito à observância de obrigações jurídicas internacionais, independentemente da fonte da qual ela provenha, possui consequências jurídicas bastante substanciais.

O Brasil, tal como qualquer outro Estado, está obrigado a respeitar, nas suas relações internacionais, quaisquer deveres jurídicos internacionais porventura existentes, não apenas decorrentes das convenções internacionais, mas, também, das demais fontes de produção normativa. É importante ter em mente que, além de o artigo 38 do Estatuto da CIJ ser meramente *declaratório* das fontes de produção de Direito Internacional Público, o Brasil é signatário da Carta das Nações Unidas e do Estatuto da CIJ, sendo-lhe, portanto, aplicável as disposições do artigo 38 por expressa disposição convencional.

A consequência jurídica imediata do reconhecimento de um tal dever jurídico de cooperação fiscal é a obrigação de observância do seu conteúdo por parte dos órgãos encarregados da administração tributária pertencente ao Poder Executivo, dos órgãos do Poder Legislativo e das cortes integrantes do Poder Judiciário. As cortes, especialmente, ao aplicarem o Direito Internacional ao caso concreto, deverão aplicar os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas porventura existentes.

Caso tal dever venha a ser descumprido, o Estado faltoso estará sujeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional sempre que um ato ilícito internacional praticado causar um dano a outro Estado. O exame aprofundado das condições de eficácia deste eventual dever jurídico internacional não faz, no entanto, parte do objeto do presente trabalho, sendo certo que este é um desafio que, longe de ser exclusivo à questão aqui tratada, se faz presente, como um todo, no Direito Internacional.

Há, portanto, relevância jurídica na investigação quanto à existência (ou não) de uma obrigação jurídica de cooperação fiscal internacional, bem como ao seu exato conteúdo. Afinal, os Estados estarão obrigados apenas na exata extensão em que tal dever jurídico for identificado; qualquer *standard* ou "recomendação" para além deste universo será o resultado de mera pressão política e interesses na esfera internacional.

Na literatura especializada, defende-se a inevitabilidade da cooperação fiscal internacional para que os Estados logrem êxito em proteger os seus interesses arrecadatórios. Fala-se na inevitabilidade do multilateralismo como condição para que os Estados possam exercer o seu poder de tributar diante da forte competição que tomou conta da esfera global atual[9], ou ainda na ideia de que os Estados teriam um dever soberano de cooperar pautado na ideia de que os Estados, no tocante ao exercício do seu poder de tributar, seriam vistos como partes de um contrato social[10]. Há, no entanto, críticas à cooperação proposta, no sentido de que ela estaria sendo promovida como modo de manter a alocação desigual de poderes de tributar entre os Estados de localização da fonte de produção de rendimentos e Estados de residência dos investidores[11].

---

[9] Cf. RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. In: Boston College Law School Faculty Papers. Paper 237, 2009; CHRISTIANS, Alisson. BEPS and the Power to Tax. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.*) Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017, p. 03-27.

[10] Cf. CHRISTIANS, Alisson. Sovereignty, Taxation and Social Contract. In: *Minnesota Journal of International Law*, v. 18, 2009.

[11] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. GALENDI JUNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? In: CHRISTIANS, Alisson;

É preciso, neste sentido, colocar um *referencial jurídico* neste debate que, até o presente momento, parece se colocar no campo dos interesses políticos envolvidos, ou seja, no campo das motivações extrajurídicas ou, ainda, morais. O estabelecimento de um referencial jurídico não deixa de estar associado ao debate sobre a conveniência de uma "governança global" no tocante às condutas administrativas dos Estados, sobretudo em uma era fortemente impactada pelo fenômeno da globalização, como é o caso do momento atual. Neste contexto, David H. Rosenbloom, Noam Noked e Mohamed Helal acertam ao defenderem que "à medida em que o mundo se tornou progressivamente globalizado, também se tornou necessário regular a ampla gama de atividades globais de todos os tipos e formas na ausência de uma autoridade central"[12].

A nosso ver, no Direito Tributário Internacional, esta "regulação global", conquanto, até certo ponto, tenha se pautada por convenções internacionais, se faz substancialmente presente nas demais fontes do Direito Internacional, em especial no âmbito dos esforços de cooperação para combater as perdas arrecadatórias decorrentes dos planejamentos tributários internacionais considerados "abusivos".

Ao fim e ao cabo, o que se busca saber é até onde vai a liberdade dos Estados na formulação das suas políticas tributárias. Em outras palavras, busca-se investigar se a liberdade estatal vai até o limite da sua jurisdição fiscal delimitada pelas convenções internacionais celebradas, ou se, adicionalmente, existe um outro limite a ser observado, criado a partir da expressão normativa das suas práticas internacionais.

3. As questões orientadoras do presente trabalho

Sendo certo que um *trabalho jurídico* requer a formulação de um *problema jurídico*, proposto na forma de questões relativas a um objeto bem delimitado, cuja resposta seja de natureza igualmente jurídica[13], adotamos as seguintes questões norteadoras:

ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017; ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International tax Imperialism'. *Op. Cit*.

[12] ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum, In: *Florida Tax Review*, v. 15, n. 02, 2014, p. 76. No original: *"As the world became increasingly globalized, it also became necessary to regulate the multitude of global activities of every type and form absent the intervention of a centralized authority."*

[13] Cf. LOPES, José Reinaldo de Lima. Reglas y compás: metodologia para un trabajo jurídico sensato. In: *Observar la ley – ensayos sobre la metodologia de la investigación jurídica*. Edición de Christian Courtis. Madrid: Trotta, 2006.

(i) No âmbito do combate ao fenômeno da dupla não tributação da renda propiciado por planejamentos tributários internacionais "agressivos", pode-se dizer que há um dever de cooperação entre os Estados, amparado em fontes não convencionais de produção do Direito Internacional Público?

(ii) Em caso positivo, qual é o seu conteúdo normativo?

(iii) Quais são as suas consequências práticas para os Estados (sobretudo, para o Brasil)?

As questões apontadas acima são relevantes, à luz de todos os esclarecimentos apontados anteriormente. Ademais, as respostas que deverão ser dadas a tais questões estão longe de serem pacíficas, haja vista a existência, na literatura especializada, de autores que defendem a inexistência de qualquer dever consubstanciado em fontes não escritas de Direito Internacional Público, ao passo em que outros defendem certos deveres amparados nas mesmas fontes. Na literatura especializada, tampouco há uma análise completa sobre toda a "trajetória" da cooperação fiscal internacional relativa ao combate a determinadas formas de planejamentos tributários, para nela identificar os possíveis deveres que passaram a compor o *corpus* do "Direito Internacional Geral", independentemente da sua forma escrita. Quando muito, tal análise se dá de modo compartimentado, relativamente a formas específicas de cooperação (e.g., troca de informações ou proibição à concorrência fiscal lesiva).

Ademais, entendemos que alguns esclarecimentos quanto à escolha das nossas questões se fazem necessários.

Primeiramente, o tema da "cooperação fiscal internacional" comporta diversas perspectivas distintas. De fato, ao longo da História, os Estados cooperaram de diversas formas distintas, ora para eliminar a dupla tributação da renda, vista como um entrave ao crescimento do comércio internacional, ora para eliminar a dupla não tributação da renda, fenômeno recente ao qual fizemos referência anteriormente.

Além da maior relevância recente do fenômeno da dupla não tributação em relação ao fenômeno da dupla tributação, a nossa escolha do primeiro fenômeno ao invés do segundo se justifica, pois, a nosso ver, é nele que a prática dos Estados assume maior potencial para produção normativa. Ou seja, ao tratarmos da dupla tributação da renda, os métodos destinados a evitá-los presentes em convenções internacionais em matéria fiscal, as normas unilaterais destinadas a igual finalidade somados ao fato de que a dupla tributação da renda ocorre, ainda hoje, em grande medida, não nos permite uma investigação tão profícua do ponto de vista da normatividade assumida pelas práticas dos Estados.

Em segundo lugar, a proposta da questão acerca da existência e do conteúdo de um dever em sentido jurídico de cooperação internacional possui duas virtudes. A primeira consiste em delimitar até onde o dever de cooperação alcança, ou seja, a exata extensão em que a soberania fiscal do Estado se encontra limitada em virtude da sua existência. A segunda consiste em se afirmar justamente o oposto, ou seja, a parcela da soberania fiscal que restará intacta, não podendo ser afetada em razão do reconhecimento de um tal dever jurídico internacional.

Em outras palavras, determinar a existência e delimitar o conteúdo de um dever jurídico de cooperação fiscal implica separar o "joio do trigo"; o que é jurídico daquilo que é puramente político, o que é restrição legítima da soberania fiscal, daquilo que é uma restrição ilegítima, retórica, amparada, apenas, por relações de poder político e econômico.

Ademais, em razão das questões que foram propostas, a resposta a ser dada irá requerer, necessariamente, uma pesquisa que é, essecialmente, *empírica*, já que se buscará nas práticas e nos comportamentos dos Estados o nascimento do fenômeno jurídico. Para que tal análise seja realizada, recorreremos aos materiais produzidos pelas OIs e Fóruns Globais, às convenções bilaterais e multilaterais celebradas pelos países e, ainda que com certas limitações, às suas legislações internas e decisões judicais. Analisaremos, também, relatórios de OIs que demonstram a efetividade e a frequência das práticas dos Estados no tocante à cooperação internacional, bem como declarações capazes de exteriorizar a sua *opinio juris*, a exemplo da declaração intergovernamental de *Los Cabos*, citada no tópico anterior.

Para responder as questões apontadas, antes mesmo de realizarmos a verificação empírica mencionada acima, deveremos recorrer às decisões da CIJ e da sua predecessora – a Corte Permanente de Justiça International (CPJI) – e à doutrina especializada para identificarmos os critérios consolidados gradualmente ao longo do tempo para o reconhecimento de costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas. Será de grande relevância aferirmos as influências que a realidade contemporânea exerceu sobre tais fontes, bem como a sua aplicabilidade à esfera do Direito Tributário Internacional.

Por fim, cumpre alertar para um risco que, desde já, deve ser conhecido e afastado. Na esfera internacional, Direito e Política coexistem, sendo, por vezes, difícil identificar a razão última que justifica a conduta dos Estados. No entanto, o fato de ambos os componentes se fazerem presentes não tem o condão de impedir que, da prática observada, surjam direitos e obrigações jurídicos internacionais. Especialmente, o fato de alguns

Estados possuírem pioneirismo na propositura de políticas tributárias ou mesmo serem os únicos membros de OIs, conquanto seja um fator a ser levado em consideração quando da análise do surgimento do fenômeno jurídico a partir da prática, não tem o condão de impedí-lo de modo absoluto.

4. A estrutura do trabalho

No capítulo 1, apresentaremos o pano de fundo desta tese. Analisaremos o conceito de soberania estatal, a sua evolução no tempo, suas características intrínsecas, a sua dimensão na esfera tributária, e a sua expressiva relativização diante do fenômeno da globalização recente que, ao tornar as jurisdições fiscais interdependentes entre si, erige a cooperação fiscal como única alternativa para a preservação do poder de tributar. Ao mesmo tempo, analisaremos como a noção de territorialidade foi sendo constantemente alterada ao longo do tempo, enquanto elemento necessário para o exercício do poder de tributar. Definiremos "planejamento tributário internacional" – o instrumento por excelência da dupla não tributação da renda e principal desafio atual – e discorreremos sobre a cooperação fiscal e a concorrência fiscal internacional. Na sequência, apontaremos todos limites à jurisdição fiscal decorrentes do Direito Internacional Público, destacando as fontes não convencionais de produção do Direito Internacional. Analisaremos duas teses acadêmicas que pleiteam a existência de um dever de cooperação fiscal internacional, e destacaremos as suas fragilidades.

No capítulo 2, firmaremos o primeiro referencial da análise que pretendemos realizar. Trataremos das linhas mestras das fontes não escritas de produção do Direito Internacional Público – *i.e.*, os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, a partir de uma perspectiva contemporânea deste ramo do Direito. Para tanto, recorreremos à jurisprudência da CIJ e CPJI e à literatura especializada. Demonstraremos a relevância de cada uma das fontes analisadas para o Direito Tributário e, sobretudo, para a presente tese.

No capítulo 3, estabeleceremos o segundo referencial de análise, qual seja, o referencial da realidade empírica acerca da trajetória da cooperação fiscal internacional sobre a qual será aplicado o primeiro referencial, delimitado no capítulo 2. Para tanto, segregamos o estudo da cooperação fiscal internacional em três estágios, de acordo com as características prevalecentes em cada um deles: (i) o primeiro estágio, em que a tônica das preocupações dos Estados está no combate à dupla tributação da renda, dando-se

importância apenas secundária ao combate à elisão e evasão fiscal internacional; (ii) o segundo estágio, no qual a preocupação relativa ao combate à dupla tributação da renda cedeu espaço para o debate relativo ao combate à concorrência fiscal lesiva e à transparência e troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido; e (iii) o terceiro estágio, em que a erosão das bases imponíveis nacionais mediante esquemas de planejamento tributário realizados por companhias transnacionais levou os atores globais a buscarem uma "nova" forma de cooperação fiscal através do Projeto de combate ao BEPS, bem como a troca de informações financeiras na modalidade automática. Analisaremos, também, o desenvolvimento que as iniciativas internacionais de cooperação em matéria fiscal tiveram no Direito Europeu.

No capítulo 4, confrontaremos os dois referenciais delimitados pelos capítulos 2 e 3 para que possamos apresentar o fundamento do dever jurídico de cooperação fiscal internacional que será postulado, bem como o seu conteúdo. Neste capítulo, além de delimitarmos as iniciativas que lograram êxito em fazer parte do Direito Internacional Geral, delimitaremos o que não o compõe. Explicaremos as causas que, a nosso ver, justificam a formação do dever juridico internacional tal como será proposto. Investigaremos, também, as repercussões decorrentes do seu reconhecimento para o Direito Brasileiro.

CAPÍTULO 1 – SOBERANIA, GLOBALIZAÇÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL COMO UM NOVO DEVER SOBERANO

1. Notas preliminares

Dizer que a "soberania fiscal" é apenas o pano de fundo da presente tese seria, no mínimo, injusto, para não dizer incorreto. Duas razões justificam esta afirmação preliminar.

Em primeiro lugar, se o objeto deste trabalho é avaliar a existência de uma obrigação internacional, tal como exposto no capítulo introdutório, a resposta a ser dada a esta pergunta, seja ela positiva ou negativa, invariavelmente repercutirá na compreensão dos limites ao exercício da soberania estatal. Por um lado, a eventual conclusão de que tal dever jurídico inexiste levará ao reconhecimento de que os Estados mantêm plena liberdade para adotar quaisquer políticas tributárias que lhes pareçam mais adequadas para a atração de investimentos estrangeiros, o que não significa dizer que eles estejam isentos de pressões econômicas e políticas. Por outro lado, a eventual conclusão em sentido contrário significará que os Estados não possuem a liberdade para a atração de investimentos, do ponto de vista estritamente jurídico, que até então se imaginava.

Qualquer que seja a conclusão a que este trabalho chegará, o que importa é que a pergunta que o orienta necessariamente coloca em debate o âmbito de liberdade que os Estados detêm para formular as suas políticas tributárias. Liberdade para formular políticas tributárias é, em última instância, o aspecto nuclear da soberania fiscal. Logo, o reconhecimento (ou não) de um dever jurídico internacional adicional aos Estados enseja o debate sobre a extensão da soberania fiscal dos Estados.

Em segundo lugar, é inegável a importância retórica-argumentativa que o conceito de soberania possui, na atualidade, quando se debatem políticas internacionais que requerem a cooperação dos Estados, em algum grau, para o seu sucesso. A relevância do conceito se deve, conforme será demonstrado, à sua capacidade de constante adaptação, ao longo do tempo, às feições do momento histórico em que considerado, sem que isso, no entanto, implique o abandono das suas linhas mestras originais. Daí ser correto afirmar que o conceito de soberania possui elevada *plasticidade*.

Na esfera tributária, não é diferente. Afinal, não é por outra razão que, nos debates atuais sobre a adoção das políticas fiscais destinadas a combater o fenômeno do BEPS,

muitos dos países contrários a tais políticas – em sua maioria, nações em desenvolvimento – invocam a soberania fiscal como justificativa ora para recusar a adoção das políticas propostas (*i.e.*, para não cooperar), ora para justificar a sua adoção (*i.e.*, para cooperar)[14].

Neste capítulo, argumentaremos que deveres jurídicos internacionais, quando oriundos das fontes formais de Direito Internacional Público, não são uma afronta à soberania fiscal dos Estados, mas, antes disso, a sua confirmação. São, acima de tudo, uma condição para que haja cooperação internacional.

Feitas estas considerações preliminares, cumpre esclarecer que este capítulo possui quatro finalidades.

A primeira finalidade consiste na demonstração de como o objeto do presente estudo se relaciona com a soberania estatal, tal como indicamos anteriormente, em cada um dos seus distintos aspectos. Será, portanto, necessário, analisar, em maiores detalhes, os fundamentos do poder soberano para neles situar o objeto do presente estudo.

A segunda finalidade é evidenciar como *fatores externos* ao território do Estado foram, progressivamente, reduzindo o seu poder de tributar, originalmente concebido como "quase absoluto". Esta limitação progressiva decorre da possibilidade de escolha pelos contribuintes da jurisdição fiscal à qual desejam submeter a si mesmos ou, quando menos, parte das suas operações internacionais, propiciando relevante economia fiscal, fenômeno este denominado de *elisão fiscal internacional* ou *planejamento tributário internacional*.

A crescente importância do referencial externo para o desenho das políticas tributárias é, inquestionavelmente, a consequência do tão discutido fenômeno da globalização o qual, antes mesmo de reduzir o poder de tributar dos Estados, transformou a própria feição do *Estado-Nação*, figura que perdurou por séculos, no que se convencionou chamar de *Estado-Internacional*. Neste sentido, é possível afirmar que os novos limites impostos ao poder de tributar dos Estados nada mais são do que uma consequência da própria transformação da figura do Estado.

A terceira finalidade deste capítulo é demonstrar que a transformação pela qual passou a concepção de Estado, bem como a emergência do desafio atual do planejamento tributário internacional, levaram à criação de novas obrigações jurídicas internacionais para os Estados, cuja origem são não apenas as convenções internacionais, mas também os costumes internacionais e princípios gerais do Direito reconhecidos pelas nações civilizadas. Esta é a ponte necessária que o presente capítulo se propõe a fazer entre o debate atual

[14] Veja-se o tópico 4.2 do capítulo 3.

relativo à cooperação fiscal para combater o planejamento tributário internacional e as fontes (sobretudo não escritas) de Direito Internacional Público.

A quarta finalidade deste capítulo é, em verdade, uma crítica: ao estudar a matéria, o olhar do estudioso em Direito Tributário Internacional está quase sempre voltado, exclusivamente, para as convenções internacionais, ignorando, por completo, o fato de que, no Direito Internacional Público, ramo do qual o Direito Tributário Internacional é parte, fontes não convencionais – *i.e.*, os costumes e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas – são igualmente capazes de criar direitos e obrigações.

2. Soberania Estatal e Cooperação Internacional

Não pretendemos, neste tópico, realizar um longo e minucioso exame histórico da figura da soberania estatal, haja vista que esta finalidade iria muito além do objeto de estudo deste trabalho. Tal tarefa, ademais, requereria uma pesquisa exclusivamente dedicada a este tema em razão da sua inegável complexidade.

No entanto, entendemos que o exame dos fundamentos do poder soberano de tributar e das suas repercussões no mundo atual, caracterizado pela globalização e pelo crescente problema dos planejamentos fiscais internacionais, pressupõe, por um lado, o estudo da origem e evolução da soberania estatal até o momento atual, dos seus elementos constitutivos, bem como dos seus principais aspectos, e, por outro lado, a compreensão do seu importante papel para a promoção da cooperação internacional.

2.1. Origem e evolução da Soberania Estatal

É comum observar a referência, quase automática, na maior parte das obras dos principais internacionalistas, a Jean Bodin como sendo o mentor original do conceito de soberania. A referência é justa haja vista que o referido autor foi o primeiro a propor, nos seus *Six Livres de la Republique*, em 1576, que o mundo, até então visto como objeto de uma única ordem determinada pela Igreja Católica ou por um Império, fosse repartido em unidades territoriais dotadas de uma ordem jurídica própria – *i.e.*, os Estados – cuja população, compreendida em seu território, estaria sujeita ao poder soberano absoluto

emanado por um único *ruler* (monarca ou qualquer outra forma de governo)[15]. Daí se depreende que *o Estado, o povo e o território* são os três elementos constitutivos da soberania estatal, dos quais trataremos em maiores detalhes no próximo tópico.

A formulação original do conceito de soberania há de ser compreendida no seu devido momento histórico: Bodin desejava criar uma teoria que fosse capaz de justificar a autoridade do Rei da França – Henrique III – para que este pudesse trazer estabilidade política ao país em um contexto marcado pela emergência de guerras civis e religiosas, oriundas da forte contestação do poder da monarquia, a qual se negava a se submeter a uma constituição escrita, e do avanço da reforma protestante que se contrapunha ao então poder temporal exercido pela Igreja Católica, mas que nesta encontrava uma forte barreira (i.e. a contra-reforma)[16]. A corroborar este entendimento, Robert H. Jackson aponta que o conceito de soberania é, ao mesmo tempo, pós-Medieval e anti-Medieval, na medida em que tinha por finalidade romper com a ordem então vigente, consoante a qual os povos, organizados em reinos (*regna*), estavam sujeitos à autoridade externa papal (*ecclesia*), para estabelecer uma nova ideia de autoridade exclusivamente nacional[17], ou seja, o Estado.

Destaque-se que o mais importante marco de reconhecimento do Estado Soberano foi o conjunto de tratados que caracterizou o episódio histórico da *Paz de Westfalia*, em 1648, momento em que *a supremacia interna e a independência externa* se tornaram as novas feições da organização política[18].

Desse modo, observa-se que o conceito de soberania, proposto por Bodin, possui a sua raiz na aversão à anarquia a qual, segundo o autor, somente poderia ser evitada se o poder fosse atribuído a uma única entidade singular (no caso, o soberano ou monarca)[19]. Do ponto de vista interno, o poder soberano deveria ser absoluto, perpétuo e compreenderia a capacidade de produzir normas jurídicas[20], ao passo em que, externamente, este poder não poderia estar sujeito a qualquer interferência[21]. Neste sentido, afirma-se que a soberania

---

[15] Cf. MCRAE, D. M. Sovereignty and the International Legal Order. In: *Western Ontario Law Review*, n. 10, Canada, 1971, p. 58.
[16] Cf. BEAULAC, Stéphane. The Social Power of Bodin's Sovereignty and International Law. In: *Melbourne Journal of International Law*, v. 4. Melbourne, 2003, p. 20.
[17] JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. Cambridge: Polity Press, 2007, p. 06 e 24-33.
[18] Ibidem, p. 51-52.
[19] Cf. BODIN, Jean. *On Sovereignty*. Julian H. Franklin Ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1992.
[20] Cf. BEAULAC, Stéphane. The Social Power of Bodin's Sovereignty and International Law. *Op. Cit*., p. 11-18.
[21] Ibidem, p. 22.

implica o reconhecimento de *supremacia*, no plano interno, e *independência*, no plano externo, das facetas absolutamente indissociáveis de um único conceito[22].

Supremacia e *independência*, enquanto pilares fundamentais do conceito de soberania, não obstante tenham passado por intensas transformações ao longo do tempo, sobretudo após a intensificação do fenômeno da globalização, permanecem presentes na realidade atual enquanto balizas do reconhecimento da *autoridade* de governos nacionais e do exercício legítimo dos seus *poderes*[23]. Na esfera do Direito Internacional, invoca-se frequentemente a *soberania* como justificativa ora político-retórica, ora dotada também de efeitos jurídicos para a ação ou omissão estatal, fato que frequentemente surte efeitos perante as OIs que, em determinadas situações, se veem pressionadas por tal pleito[24].

Conquanto os elementos fundamentais que caracterizam o conceito de soberania proposto por Jean Bodin persistam até os dias de hoje, é fruto de absoluto consenso que, desde a sua concepção, o conceito passou por notória evolução no plano interno – *i.e.*, da supremacia. Inicialmente, a soberania interna dos países era *dinástica* haja vista que soberano era o monarca (*ruler*), o qual detinha poderes absolutos dentro dos limites territoriais do Estado.

Com o passar do tempo, a soberania deixou de ser atribuída à figura do monarca na medida em que passou a ser compreendida como uma feição inerente ao Estado. Conforme aponta Dieter Grimm, o absolutismo despótico foi sucedido por três feições distintas de soberania interna[25]: (i) soberania popular (*popular sovereignty*), na qual o povo é o detentor, em última instância, do poder soberano, o qual se encontra precisamente delimitado por uma constituição, que é exercido, no entanto, pelos seus representantes eleitos, feição que experimentou notório florescimento nos EUA após a sua independência (evidenciada pela famosa frase presente no preâmbulo da Constituição Norte-Americana: '*We the people*'); (ii) soberania nacional (*national sovereignty*), segundo a qual a soberania pertence à nação enquanto entidade abstrata, originou-se após a Revolução Francesa de 1789 que extinguiu o Antigo Regime e estabeleceu uma nova ordem política; e (iii) soberania do Estado (*state sovereignty*), em que, não obstante as monarquias tenham se mantido no poder tal como ocorrido na Alemanha nos séculos XVIII e XIX, se submeteram a limites constitucionais,

---

[22] Cf. JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. *Op. Cit*., p. 10-12.
[23] Ibidem, p 23.
[24] Cf. GRIMM, Dieter. *Sovereignty: The Origin and Future of a Political and Legal Concept*. Translated by Bellinda Cooper. New York: Columbia University Press, 2015, p. 102.
[25] Ibidem, p. 33-51.

prevalecendo o entendimento de que a soberania do Estado jamais seria limitada, não obstante a dos seus representantes e órgãos internos sejam.

As feições apontadas acima comportam, no entanto, distinções específicas. Desse modo, há autores que distinguem soberania popular de soberania democrática ou soberania constitucional democrática[26]. Outros chamam atenção para o fato de que a soberania já assumiu – em alguns casos, ainda assume – feições imperialistas (*e.g.*, países da Europa até o final da segunda guerra mundial) e totalitárias (*e.g.*, regimes nazista e ditatoriais, neste último caso, ainda existentes)[27].

Por outro lado, do ponto de vista externo, desde a Paz de Westfalia até, a nosso ver, meados do século XX, as suas feições permaneceram relativamente constantes; no território do seu Estado, o *ruler* (seja ele o monarca, o povo, a nação ou o Estado enquanto entidade abstrata) possui supremacia absoluta, tendo este o direito de exercer os seus poderes livremente de qualquer influência externa[28]. Do ponto de vista externo, os Estados somente criam direitos e obrigações entre si por meio das fontes formais do Direito Internacional, das quais trataremos em maiores detalhes mais adiante. Conquanto se reconheça haver diferenças de poder, todos os Estados são considerados igualmente soberanos.

Para que se possa afirmar que um Estado é soberano do ponto de vista externo, é fundamental que ele possua o reconhecimento por parte dos demais Estados Soberanos. Ou seja, o Estado Soberano pressupõe a existência de uma ordem jurídica internacional, através da qual os Estados mutuamente reconheçam a si mesmos como independentes de qualquer influência externa e supremos dentro dos seus limites territoriais[29], vinculando-se por meio da criação de obrigações e direitos apenas através dos meios reconhecidos por esta mesma ordem jurídica[30].

---

[26] Cf. WEINERT, Matthew S. *Democratic Sovereignty*: Authority, Legitimacy, and State in a Globalizing Age. New York: University College London Press, 2007.
[27] Cf. JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. *Op. Cit.*, 2007, p. 93-97.
[28] Cf. GRIMM, Dieter. *Sovereignty: The Origin and Future of a Political and Legal Concept*. *Op. Cit.*, p. 78.
[29] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. Tome I: Introduction et Sources. France: Sirey, 1971, p. 13-54.
[30] Esta ideia está em linha com o *princípio da efetividade* o qual determina tanto o fundamento de validade, como o domínio territorial, pessoal e temporal das validade das ordens jurídicas nacionais. Estas últimas não deixam de ser ordens jurídicas parciais delegadas pelo Direito Internacional e a este subordinadas. Do ponto de vista da relação do Direito Interno com o Direito Internacional, esta perspectiva está alinhada com a ideia de *monismo com o primado da ordem jurídica internacional*, da qual trataremos no capítulo 2. Sobre o tema do princípio da efetividade no Direito Internacional, confira-se: KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 374.

Como se vê, em razão da necessidade do mútuo reconhecimento, a evolução do conceito de soberania foi acompanhada pelo desenvolvimento expressivo do Direito Internacional Público.

Aqui, faz-se necessária, um breve esclarecimento: conquanto deva-se reconhecer que, mesmo antes do episódio da Paz de Westfalia, nações e povos, ainda que não sob a feição de um "Estado" propriamente, celebravam compromissos entre si e buscavam a cooperação em questões específicas[31], deve-se ter em mente que, após o surgimento do Estado Soberano, capaz de corporificar os interesses nacionais do povo compreendido em seu território, surgiram as condições necessárias para que houvesse a representação dos interesses desses povos em âmbito internacional – a partir deste momento, representados pelos Estados – e, neste sentido, do próprio surgimento do Direito Internacional Público, cujas linhas mestras podemos identificar até os dias de hoje.

Assim, inicialmente, discutiu-se em que medida os Estados estariam vinculados à observância de uma ordem jurídica internacional e se tal vinculação não iria de encontro com a ideia de soberania então existente[32]. Posteriormente, aceitou-se que os Estados, enquanto entes soberanos, poderiam se auto impor direitos e obrigações no plano internacional, sendo esta uma manifestação legítima do seu poder soberano, ao invés da sua completa anulação[33].

No campo do Direito Internacional, passou-se a discutir as diferentes teorias capazes de amparar a imposição de direitos e obrigações na esfera internacional, ora pautadas no voluntarismo dos Estados (expresso ou tácito), ora no objetivismo do fenômeno da criação normativa. Tais teorias serão abordadas, em maiores detalhes, no capítulo 2 do presente trabalho, bastando, por ora, destacar a inter-relação entre o desenvolvimento do conceito de soberania e o desenvolvimento do próprio Direito Internacional Público, enquanto meio necessário para a sua existência e delimitação.

Há um aspecto fundamental da inter-relação existente entre soberania e Direito Internacional que deve ser destacado: a soberania é requisito fundamental para a cooperação internacional, haja vista que, na sua ausência, inexiste estabilidade e pacificação de expectativas suficientes para tanto[34]. Em outras palavras, é graças ao reconhecimento mútuo entre os Estados Soberanos da sua independência e supremacia, através da ordem jurídica

---

[31] Cf. ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 47-81.
[32] Cf. MCRAE, D. M. *Sovereignty and the International Legal Order*. Op. Cit., p. 62-63.
[33] Ibidem, p. 63-66.
[34] Cf. JACKSON, Robert. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. *Op. Cit.*, p. 159-161.

internacional, que é possível se pensar em formas de cooperação internacional para resolver questões de interesse da coletividade dos Estados. Esta constatação é fundamental para o presente trabalho, o qual pretende investigar, justamente, a existência e o conteúdo de um dever de cooperação fiscal internacional.

Com o passar do tempo, no entanto, os Estados foram se deparando crescentemente com questões internacionais que demandavam – e continuam demandando – maior cooperação internacional. Questões como o comércio internacional, o regime jurídico aplicável às guerras, às águas internacionais e à emissão de poluentes são apenas alguns exemplos esparsos de matérias que demandam a cooperação internacional e que, progressivamente, passaram a fazer parte da agenda política dos Estados Soberanos. Neste contexto, os Estados passaram, cada vez mais, a limitar a sua própria soberania mediante a celebração de convenções ou a adoção de práticas que, com o tempo, caracterizaram costumes internacionais. Tais limitações, conquanto tenham sido permeadas por interesses políticos e econômicos, não deixaram de possuir reflexos jurídicos capazes criar obrigações aos Estados no plano jurídico internacional.

Atualmente, vive-se o que se convencionou chamar de "globalização". Definir o que é a globalização, as suas causas e, sobretudo, a data em que este processo teria se iniciado é uma tarefa praticamente impossível já que inexiste um conceito institucional acerca deste processo, tampouco qualquer consenso doutrinário[35]. Mais adiante, formularemos um conceito de globalização mais adequado ao objeto de investigação deste trabalho. Para os propósitos do presente tópico, globalização deve ser entendida em sua acepção mais ampla e fundamental consistente em um "processo – ou um conjunto de processos – que é o resultado de relações mais estreitas entre Estados (internacionalização), entre entes localizados em Estados diferentes (transnacionalização), e da interação dos efeitos dos dois entre si"[36]. Em outras palavras, viver em um mundo globalizado significa viver em um mundo em que as distâncias entre as nações, sejam culturais, sejam econômicas, tornam-se reduzidas, facilitando o intercâmbio cultural, investimentos internacionais, o comércio de serviços e mercadorias, a mobilidade de fatores de produção, mobilidade de trabalhadores, entre outras diferentes formas de aproximação entre Estados.

---

[35] Cf. SMEETS, Maarten. Globalization of International Trade and Investment. In: Frans Buelens (Edt.) *Globalization and the Nation State*. Massachusetts: Edward Elgar, 1999, p. 07.

[36] Cf. CERNY, Philip G. Reconstructing the Political in a Globalising World: States, Institutions, Actors and Governance. In: Frans Buelens (Edt.) *Globalization and the Nation State*. Massachusetts: Edward Elgar, 1999, p. 93-95.

A globalização, enquanto fenômeno complexo, trouxe tanto oportunidades quanto desafios aos Estados.

Um olhar rápido revela que a globalização traz inúmeras oportunidades tais como, por exemplo, o estímulo à redução das barreiras regulatórias como forma de facilitar o crescimento do comércio internacional e do investimento estrangeiro direto (IED), fatores normalmente associados ao desenvolvimento econômico para países tanto desenvolvidos, quanto em desenvolvimento.

No entanto, um olhar mais atento sobre os desafios ensejados pelo mundo globalizado revela que a redução de distâncias traz, também, problemas anteriormente inexistentes e que requerem soluções que já não dependem mais da ação unilateral de um ou alguns poucos Estados. São inúmeros os exemplos que podem ser citados neste sentido: a imposição de limites nacionais à produção de poluentes como medida necessária para evitar o aquecimento global, a criação de regras para o comércio internacional com o fim de evitar medidas protecionistas que, no limite, criariam distorções concorrenciais, políticas destinadas a evitar a proliferação de armas químicas e nucleares, cooperação internacional contra o crime organizado, entre inúmeras outras questões, dentre as quais merece especial destaque, para os propósitos do presente trabalho, a cooperação para que os países assegurem a eficácia da sua legislação tributária interna, da qual trataremos em maiores detalhes, adiante.

Todos os "desafios" apontados acima, logicamente, redefiniram o conceito de soberania externa, conquanto, historicamente, ao menos até o início do processo de globalização, tenha sido a soberania interna aquela que mais passou por transformações. Antes dotada de independência "quase absoluta", a soberania externa dos Estados passou a ser progressivamente comprimida à medida em que questões de relevância global surgiram – tais como aquelas pontuadas acima – de modo a pressionar os Estados para que eles se comprometessem com políticas – internas e externas – coordenadas. Esta transição caracterizou a passagem do Estado-Nação para o Estado-Internacional, da qual trataremos no próximo tópico.

Se, do ponto de vista estritamente jurídico-formal, poder-se-ia afirmar que a celebração de convenções internacionais e a participação no processo de formação de costumes internacionais são atos por meio dos quais os Estados legitimamente exercem a sua soberania, razão pela qual não haveria, em princípio, razões para crer que os Estados se tornaram "menos independentes", não se pode negar que muitas vezes os Estados são pressionados politicamente a assumirem obrigações na ordem jurídica internacional, em cuja

ausência, eles certamente não se comprometeriam. A pressão política com a qual os Estados passaram a se deparar para adotarem políticas coordenadas é incomparavelmente maior em um mundo globalizado do que em um mundo pré-globalização, haja vista a pluralidade de temáticas e as consequências derivadas de condutas não coordenadas.

Antes de passarmos para a análise dos elementos constitutivos do poder soberano, cumpre pontuar que a análise histórica do conceito de soberania revela que este é um conceito dotado de extrema *plasticidade*[37], em virtude da sua capacidade de adaptar-se e readaptar-se à medida em que novas condições sociais, políticas e econômicas surgiram ao longo do tempo. Por esta razão, parece-nos que, mesmo diante do fenômeno da globalização e da crescente relativização da soberania nacional, o conceito não será esvaziado tampouco tornar-se-á obsoleto[38]; ele apenas se conformará aos desafios com os quais a sociedade passou a se deparar na realidade contemporânea, de modo a abrir espaço para novas formas de cooperação, pautadas em novas obrigações e novos direitos na esfera internacional.

Por "novos desafios", para os propósitos deste trabalho, entenda-se a proteção da arrecadação nacional em virtude da elevada integração econômica promovida pela globalização, tema que será abordado com o devido rigor mais adiante.

2.2. Elementos constitutivos da Soberania Estatal

Afirmamos, anteriormente, que os elementos constitutivos da soberania estatal consistiam no próprio *Estado*, no *povo* e no *território*. Trataremos destes aspectos, em maiores detalhes, no presente tópico.

2.2.1. O Estado

Conforme apontamos anteriormente, o surgimento da noção de soberania coincidiu historicamente com a criação do Estado moderno, assim concebido enquanto entidade abstrata dotada de natureza jurídico-política. Esta "coincidência" não foi mero acaso, já que a própria existência do Estado moderno pressupõe que ele seja dotado de soberania, ao passo em que esta última perde totalmente o seu sentido na ausência do primeiro. Ao longo do

---

[37] Cf. JACKSON, Robert. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. *Op*. *Cit*., p. 19-24; MCRAE, D. M. Sovereignty and the International Legal Order. In: *Western Ontario Law Review*, n. 10, Canada, 1971, p. 83-86; e GRIMM, Dieter. *Sovereignty: The Origin and Future of a Political and Legal Concept*. *Op*. *Cit*., p. 99-129.

[38] Cf. MACCORMICK, Neil. *Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 123-136,

tempo, conquanto o Estado tenha se feito presente desde a concepção original de soberania, suas feições se transformaram a depender da realidade econômica, social e política com a qual se deparou. Abordaremos esta transformação do papel do Estado – do *Estado-Nação* para o *Estado-Internacional* – na sequência.

2.2.1.1. O Estado-Nação

Até o surgimento do Estado moderno, o poder temporal exergido pela Igreja era o referencial social, político, cultural e jurídico universal ao qual povos e monarcas deveriam se submeter. Prevalecia, neste sentido, uma perspectiva cosmopolita de mundo em que as diferenças locais, culturais e sociais entre os povos da Europa apresentavam relevância apenas secundária em face daquele poder temporal.

Com a Paz de Westfalia, a ideia de soberania e da repartição territorial em unidades geograficamente determinadas rompeu com o mundo cosmopolita então existente. Surgiu, então, a figura do Estado-Nação, o qual se revelou mais vantajoso, à época, do que as demais concepções de Estado então vigentes – as cidades-estado italianas e as cidades-liga alemãs – haja vista que, em seus aspectos estruturais, o Estado-Nação possuía, comparativamente: (i) maior eficiência para a organização da ação coletiva, especialmente enquanto meio de integração de interesses políticos e econômicos de grupos em ascensão naquele momento histórico; e (ii) melhor aptidão organizacional para a negociação e manutenção de compromissos com outros Estados-Nação, ainda em processo de formação, fosse para iniciar uma guerra, fosse para manter a paz[39]. Daí ser correta a comparação do Estado-Nação com as duas faces do Deus Janus da mitologia romana; enquanto uma face olha para dentro do Estado com vistas a promover o seu bem-estar, a outra olha para fora visando a protegê-la de ataques externos[40]. Cada uma das faces se coloca, também, para os aspectos interno e externo da soberania, já tratados anteriormente, mas que serão objeto de maiores considerações adiante.

A França foi o país paradigmático do Estado-Nação[41]. A passagem do poder soberano das mãos do Monarca para a figura do Estado, enquanto pessoa jurídica distinta da sociedade

---

[39] Cf. CERNY, Philip G. Reconstructing the Political in a Globalising World: States, Institutions, Actors and Governance. *Op. Cit.*, p. 91-95

[40] Ibidem.

[41] Cf. DIECKHOFF, Alain. De l'État-Nation à l'État multinational? In: *Droits fondamentaux et citoyenneté: une citoyenneté fragmentée, limitée, ilusoire?* Sous la direction de Michel Coutu et at. Montréal: Éd. Thémis; Onati (Espagne): Institut international de sociologie juridique; Montréal: Université de Montréal, Faculté de Droit, Centre de recherche en Droit Public, 2000, p. 46.

e do monarca, foi acompanhada de uma intensa agregação dos diversos povos que compunham o país em uma grande comunidade nacional, com a criação de uma forte ligação social através de uma mesma cultura compartilhada[42].

Do ponto de vista político-sociológico, consoante aponta Alain Dieckhoff, o modelo no qual o Estado-Nação é formado está fundado na premissa de que todo Estado territorial corresponde a uma comunidade política que compartilha valores idênticos, uma mesma história e uma mesma cultura, sendo a nação uma categoria jurídico-política, bem como sociológica, construída pelo Estado[43].

Na mesma linha, Nina Beatriz Stocco Ranieri pontua que o conceito de Estado-Nação "permitia a caracterização da Nação por referência ao Estado" de modo que "ou a Nação se sobrepunha ao Estado, ou tinha sido sobreposta, ou aspirava se sobrepor"[44]. Interesses particulares de povos que não correspondessem aos do Estado – expoente que era dos interesses da Nação que corporificava – eram prontamente reprimidos ou ignorados[45].

Sob a perspectiva econômica, o Estado-Nação típico possui "cercas" que delimitam muito bem o âmbito do mercado interno do mercado internacional. As políticas econômicas internas são vistas como matérias sobre as quais os Estados possuem soberania absoluta, de modo que o seu conteúdo é um mero reflexo das preferências dos seus cidadãos e instituições políticas, sem qualquer preocupação com os seus efeitos sobre os demais Estados[46]. Daí se dizer que o Estado-Nação se ampara em uma "soberania exclusiva"[47].

Sob a ótica tributária, verifica-se uma situação muito similar àquela descrita linhas acima: o desenho do sistema tributário nacional possui pouca influência de referenciais externos, ao mesmo tempo em que os seus efeitos, para além das fronteiras nacionais, também pouco condicionam o desenho interno das normas tributárias.

Do ponto de vista das relações internacionais, os Estados-Nação típicos exercem suas atribuições, dentro dos seus limites territoriais, sem qualquer ingerência externa. Com efeito, as feições clássicas da soberania – supremacia interna e independência externa, tal como apontadas nos tópicos anteriores, encontram o seu mais adequado sustentáculo na figura do Estado-Nação.

---

[42] Cf. DIECKHOFF, Alain. De l'État-Nation à l'État multinational? *Op. Cit.*, p. 46-47.
[43] Ibidem, p. 46.
[44] RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Estado e Nação: novas relações? In: *Política Externa*, v. 13, n. 1. São Paulo: Paz e Terra, 2004.
[45] Ibidem.
[46] Cf. TANZI, Vito. *Taxation in an Integrating World*. Washington: The Brookings Institution, 1995, prefácio.
[47] Cf. GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. In: *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, ano 1, n. 2. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 76-78.

A soberania nacional, sob a perspectiva do Estado Nação, coloca-se como um "escudo protetor" do Estado[48]. Em verdade, em seu estágio inicial e até a intensificação do processo da globalização, o Estado-Nação se deparou com um número relativamente restrito de situações que, uma vez ocorridas no interior dos seus limites territoriais, ensejavam preocupações aos demais atores de Direito Internacional. O mundo era menos interdependente do que é atualmente. A cooperação internacional se limitava às questões externas aos limites territoriais dos Estados (*e.g.*, delimitação de fronteiras de colônias, questões de guerra etc.).

2.2.1.2. O Estado-Internacional

À figura do Estado-Nação, contrapõe-se o Estado-Internacional ou Estado Transnacional. Este último representa a nova feição que o Estado-Nação passou a apresentar à medida em que o processo de globalização avançou. A respeito do tema da interação entre Estado-Nação e globalização, tem-se uma multiplicidade de perspectivas distintas.

Por um lado, vislumbra-se, como resultado desta interação, a subordinação do Estado-Nação aos agentes de mercado, a Estados economicamente mais fortes que se utilizam da globalização para perpetuar o seu poder sobre Estados periféricos, ou, de acordo com uma perspectiva ainda mais extremada, a uma tirania global patrocinada por um ente dotado de hegemonia absoluta sobre os demais (normalmente, os EUA) com a finalidade de perpetuação de um sistema global para o seu próprio benefício em detrimento dos demais Estados[49]. A despeito das sensíveis diferenças que estas perspectivas guardam entre si, a consequência a que todas elas conduzem é a mesma: o Estado-Nação ou bem desaparecerá, ou sofrerá uma transformação estrutural abrupta.

Em posição diametralmente oposta, há perspectivas que minimizam o papel da globalização econômica que caracterizou as últimas décadas, bem como ponderam que as feições típicas do Estado-Nação – tais como a importância das suas fronteiras terrestres e do seu arcabouço regulatório interno – se fortalecerão como meio para a proteção nacional contra forças globais[50].

---

[48] Cf. GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. *Op. Cit.*, p. 76-78.

[49] Cf. BACKER, Larry Cata. Economic Globalization Ascendant and the Crisis of the State: Four Perspective on the Emerging Ideology of the State in the New Global Order. In: *Berkeley La Raza Law Journal*, v. 17, 2006, p. 145-162.

[50] Cf. HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. The Future of Globalization. In: Jonathan Michie (Edt.) *The Handbook of Globalisation*. UK: Edward Elgar, 2003, p. 17-34.

A nosso ver, no entanto, ambas as posições devem ser, de plano, afastadas. A globalização não deve ser nem superestimada, tampouco subestimada. Desse modo, entendemos que o Estado-Nação tradicional, conquanto mantenha muitas das suas feições originais (*e.g.*, execução das suas leis sobre o seu território, manutenção de fronteiras terrestre delimitadas dentro das quais exercerá suas funções, entre outras), sofreu, no tocante a outras das suas feições típicas, relativa transformação visando a adequá-las à realidade que se impõe. Philip Cerny parece ter encontrado o equilíbrio ao qual nos referimos ao ponderar que "na pior das hipóteses, eles [Estados] estarão envolvidos em uma trama de poder que limitará ou transformará as suas atividades, mediante a transformação do contexto no qual eles existem e operam"[51]. Desse modo, feições típicas do Estado-Nação passaram a conviver com feições novas decorrentes da sua adaptação ao processo de globalização, sem que o Estado-Nação em si desapareça por completo ou tenha a sua importância substancialmente reduzida. Trata-se, neste sentido, de uma nova forma de compreensão do antigo Estado-Nação enquanto tal, sem que esta nova visão implique a sua extinção por completo.

Neste contexto, tem-se que o Estado contemporâneo foi colocado em xeque de maneira inédita por forças externas e internas uma vez que, consoante pondera Alain Dieckhoff, por um lado, a aceleração da mundialização econômico-financeira reduz fortemente a sua capacidade de ação e, por outro lado, internamente, há forças internas locais e regionais que colocam em dúvida a ideia de união da ação em torno de valores únicos representados pelo Estado cuja principal consequência é a redução da capacidade de governança do Estado[52]. O Estado-Nação típico se torna, ao mesmo tempo, pequeno e grande demais: pequeno demais para resolver questões de natureza global e grande demais para solucionar questões internas trazidas por diferentes povos e regiões do seu território[53].

O mesmo fenômeno é também constatado por Nina Ranieri, para quem a soberania dos Estados, até então entendida como quase absoluta, passou a assumir contornos cada vez mais relativos haja vista que a variável econômica passou a ter prevalência sobre a política em alguns aspectos relevantes como decorrência, fundamentalmente, da internacionalização dos mercados de insumos, produção, capitais, finanças e consumo, perda de controle estatal sobre a moeda, tecnologia da informação e organização da sociedade em rede[54].

---

[51] CERNY, Philip. G., Reconstructing the Political in a Globalising World: States, Institutions, Actors and Governance. *Op. Cit.*, p. 93.
[52] DIECKHOFF, Alain. De l'État-Nation à l'État multinational? *Op. Cit.*, p. 45-46.
[53] Ibidem, p. 46.
[54] RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Estado e Nação: novas relações? *Op. Cit.*

A globalização provocou a integração econômica, a qual levou ao fortalecimento da variável econômica na formulação de políticas públicas. As diferenças entre as políticas praticadas pelos Estados, antes ignoradas, passaram a ser de relevância internacional e a estarem sujeitas à sua avaliação por agentes externos[55]. Com efeito, a integração econômica causada pela globalização implicou tensões ao Estado-Nação que podem ser sintetizadas em três elementos centrais[56]: (i) efeitos colaterais transfronteiriços (*cross-border spillovers*), consistente no fato de que políticas (inclusive, tributárias) praticadas por um Estado repercutem na realidade dos demais; (ii) diminuição da autonomia nacional (*diminished national autonomy*), consistente na incapacidade crescente de os Estados resolverem internamente às suas fronteiras à medida em que o mundo se torna mais integrado; e (iii) desafios à soberania política (*challenges to political sovereignty*), enquanto resultado lógica da interdependência gerada pela crescente integração econômica.

Daí ser correto afirmar que, se, do ponto de vista do Estado-Nação, o referencial externo e as consequências externas das políticas nacionais têm pouca relevância na formulação das políticas internas, sob a ótica do Estado-Internacional, a lógica é inversa: os referidos elementos tornam-se fundamentais, sob pena de o Estado perder a sua capacidade para desempenhar adequadamente suas funções. O Estado-Internacional exerce, neste sentido, "soberania inclusiva"[57].

Novamente, do ponto de vista tributário, o referencial externo – especialmente os sistemas tributários dos demais países – e os efeitos das políticas tributárias no plano externo também passam a ser relevantes para o desenho do sistema tributário nacional[58]. Assim, conquanto o Estado-Internacional mantenha o seu poder de tributar tal como o Estado-Nação típico, tal poder já não pode mais ser exercido levando-se em consideração apenas interesses e finalidades concebidas internamente. Sob pena de o Estado não conseguir assegurar a eficácia da legislação tributária interna, ele se vê obrigado a coordenar as suas políticas, ainda que em seus aspectos nucleares, com as políticas praticadas por outros países.

2.2.2. O território e o povo

No presente ponto em que se encontra a nossa exposição de ideias, já é possível chegar a uma conclusão um tanto quanto óbvia, porém digna de nota, no tocante à figura do

---

[55] Cf. TANZI, Vito. *Taxation in an Integrating World*. *Op*. *Cit*., prefácio.
[56] Idem, prefácio, p. xvi-xx.
[57] Cf. GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. *Op*. *Cit*., p. 80.
[58] Cf. TANZI, Vito. *Taxation in an Integrating World*. *Op*. *Cit*., p. 06, 09 e 10.

território e do povo: não há Estado-Soberano na ausência de um território geograficamente definido e, logicamente, do povo nele compreendido, cuja ausência implicaria o próprio esvaziamento (*i.e.*, a perda de sentido) do exercício do poder soberano.

Robert Jackson pondera que a soberania nada mais é do que "a definição territorial da autoridade política"[59] bem como que a territorialidade "tornou-se o princípio fundamental do Estado Soberano desde o início da Idade Moderna e que tem se mantido como tal desde então"[60]. Não há dúvidas de que é o território o referencial a partir do qual são definidos os limites de jurisdição para o exercício de todas as funções estatais.

Paolo de Lucia destaca, na mesma linha de Jackson, que o Estado é uma entidade institucional que não se separa de uma determinada extensão territorial[61]. Ademais, o autor chama atenção para a existência de três acepções possíveis para o conceito de território[62]: (i) *território enquanto parte*, o qual é capaz de atribuir realidade e concretude à figura do Estado que não deixa de ser o fruto de mera criação jurídica; (ii) *território enquanto fronteira*, o qual se contrapõe à ideia de território como parte, haja vista que o território já não é definido enquanto entidade real e concreta, mas como entidade real, porém abstrata, compreendida como o âmbito do direito ao exercício de uma senhoria (*ius terrendi, ius imperandi*); e, por fim, (iii) *território enquanto ficção*, o qual nega as duas acepções anteriores na medida em que estabelece que o território não pode ser definido como entidade real, mas como mera ficção jurídica em que o objeto "território" só passa a ser dotado de relevância quando lhe são atribuídos efeitos jurídicos, sendo, *per se*, irrelevante a afirmação, feita isoladamente de tais efeitos, de que determinada área constitui o território de um certo Estado.

A segunda perspectiva apontada acima – território enquanto fronteira – está intimamente relacionada à figura do território para Hans Kelsen enquanto âmbito de validade espacial do ordenamento jurídico do Estado[63]. Além disso, esta segunda perspectiva parece estar mais alinhada com o conceito de territorialidade e soberania adotado pela Corte Permanente de Arbitragem, no caso das Ilhas de Palas, em 1928[64].

Naquela ocasião, o árbitro Max Huber manifestou o entendimento de que, sobre o território em disputa das Ilhas de Palmas, a Holanda havia exercido, de forma mansa,

---

[59] JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*, *Op. Cit.*, p. 104.
[60] Ibidem.
[61] DI LUCIA, Paolo. Territorio dello Stato: tre concetti. In: *Sociologia del Diritto*, v. 34, n. 3, 2007, p. 99.
[62] Ibidem, p. 101-113.
[63] KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 299-314
[64] UNITED NATIONS. Island of Palmas Case (Netherlands v. United States). Date of Judgment: April, 4th 1928. In: *Reports of International Arbitral Award***,** V. II, 2006, p. 829-871.

pacífica e contínua, funções de Estado, inclusive o poder de tributar[65], sobre os habitantes ali localizados (*principle of continuous and peaceful display of the functions of State*), razão que foi determinante para lhe assegurar, ao final do julgamento, o reconhecimento da titularidade sobre o referido território. O referido argumento prevaleceu a despeito do argumento contrário, por parte dos Estados Unidos da América (EUA) enquanto sucessores dos direitos da coroa espanhola, ancorado no princípio do descobrimento (*principle of discovery*).

Este caso emblemático revela que soberano é o Estado que exerce as suas funções típicas ao longo do tempo, de forma contínua e pacífica, sobre um determinado território tendo por destinatário o povo ali localizado. Sobre este território, o Estado estará assim exercendo a sua soberania, sendo os seus limites geográficos os próprios limites de jurisdição estatal.

Com o passar do tempo, até mesmo a relação do Estado com o seu território sofreu profunda alteração à medida em que a "territorialidade pura" foi sendo progressivamente substituída pela ideia de que o Direito Internacional Público somente proíbe a execução de leis nacionais em território estrangeiro, ficando resguardada a sua aplicação extraterritorial, conforme será demonstrado mais adiante.

2.3. Soberania Interna e Soberania Externa

Neste ponto, faz-se relevante tratar, em maiores detalhes, de uma distinção que requer especial destaque para os propósitos do presente trabalho, qual seja, da soberania em seus aspectos interno e externo.

Do ponto de vista interno, nenhum sujeito, entidade ou órgão detêm, isoladamente, a totalidade do poder soberano. Isto porque, na maior parte dos Estados contemporâneos, as constituições preveem arranjos institucionais que limitam, em maior ou menor medida, os poderes atribuídos a cada um dos seus órgãos, sendo a repartição dos poderes e a previsão de mecanismos de *checks and balances,* controle e fiscalização (*accountability*) a prática mais comum entre os Estados Democráticos de Direito. Os Estados Federais são um exemplo muito claro de fracionamento de competências e poderes em esferas distintas de governo. Assim, do ponto de vista interno, a supremacia do Estado Soberano comporta

[65] No caso analisado, a tributação originalmente tinha por objeto mercadorias. No entanto, posteriormente, instituiu-se um tributo *per capita*, forçando a população local a vender seus produtos para poder quitar o tributo cobrado em florins.

fracionamentos e limitações, de modo que nenhum órgão ou instituição interna detém, isoladamente, a sua totalidade.

Consoante apontamos anteriormente, a soberania interna comportou, ao longo da História, evolução no tocante aos seus detentores, quais sejam, o povo (soberania popular ou soberania democrática), a nação (soberania nacional), o Estado (soberania do Estado), a constituição (soberania constitucional ou soberania constitucional democrática), entre outros.

No entanto, o recurso a semelhante raciocínio não é válido quando se analisa o Estado do ponto de vista externo. Isto porque, a independência de um Estado em relação aos demais para o exercício das suas funções típicas, no âmbito do seu domínio territorial, bem como para se figurar sujeito de Direito Internacional não comporta fracionamentos ou qualquer forma de controle, tal como concebidos para o âmbito interno. Tradicionalmente, a soberania externa consiste na autoridade reconhecida pelo Direito Internacional que cada Estado possui para exercer as suas funções sobre o seu domínio territorial sem estar sujeito a qualquer interferência de poder exterior[66].

Um exemplo do que acima se expôs pode ser encontrado analisando-se a própria Constituição Federal brasileira. Primeiramente, o seu artigo 4º, inciso I, prescreve que a República Federativa do Brasil deverá ser regida, nas suas relações internacionais, pelo princípio da independência nacional. Além desta eloquente demonstração da feição da soberania externa pela Magna Carta, o seu artigo 84, nos incisos VII e VIII, prescreve como competência privativa do Presidente da República manter relações com Estados estrangeiros e celebrar tratados, convenções e atos internacionais. Logicamente, ao exercer tais competências, não está o Presidente da República agindo enquanto chefe do Poder Executivo da União Federal, mas sim como representante da República Federativa do Brasil, ou seja, do Estado Soberano.

É justamente por esta razão que, no âmbito do Direito Tributário, admite-se que o Presidente da República, enquanto Chefe de Estado, representante da República Federativa do Brasil, conceda benefícios fiscais de tributos estaduais ou municipais através da celebração de convenções internacionais, sem que haja qualquer afronta ao artigo 151, inciso

[66] Cf. MACCORMICK, Neil. Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth. *Op. Cit.*, p. 129.

III da Constituição Federal, entendimento pacificado na jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros[67].

A separação dos aspectos interno e externo permite que a soberania seja dividida ou limitada (*divide or limited sovereignty*) uma vez que, se é verdade que, do ponto de vista externo, o Estado será tão soberano quanto possível, isto em nada invalida a possibilidade de que, internamente, o poder soberano possa ser limitado, fracionado e controlado, nos termos da sua carta constitucional[68].

O foco do presente trabalho está na soberania externa dos Estados, haja vista que é precisamente este aspecto do poder soberano que mais está sujeito a sofrer limitações oriundas de obrigações e direitos do Direito Internacional Público. Com efeito, reconhecer que um país é independente na esfera internacional não significa afirmar que ele não se encontre sujeito a obrigações internacionais. Neste ponto, é importante lembrar que, na ausência de um sistema jurídico internacional, nenhum Estado é soberano, tampouco independente, haja vista que o atributo da *independência* só passa a existir enquanto fruto do reconhecimento dos demais Estados que compõem a comunidade internacional. A forma como tal reconhecimento se dá é, por sua vez, disciplinada pelo Direito Internacional Público.

Esta constatação se conecta com o objeto do presente trabalho na exata medida em que se busca investigar quais são as novas obrigações, em matéria tributária, às quais os Estados podem se encontrar adstritos oriundas das fontes de criação de deveres e obrigações do Direito Internacional Público. Daí a confirmação de que o foco do presente trabalho é a soberania externa, sem que, ao detectar novas obrigações, estejamos negando-a.

No tocante ao fenômeno da criação de obrigações jurídicas na esfera internacional, cremos que algumas diferenciações sejam necessárias entre *autoridade jurídica* e *poder político* para que não se caia na tentação de afirmar que o fenômeno jurídico se resume (ou está subordinado) ao poder político quando se trata da esfera internacional.

---

[67] Confiram-se: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 543.943/PR. Relator: Ministro Celso de Mello. Segunda Turma. Data do Julgamento: 30/11/2010, DJE: 15/02/2011; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n° 229.096-0/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão (originário) e Ministra Cármen Lúcia (relatora para o acórdão). Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 16/08/2007, DJE: 11/04/2008; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n° 3.143/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Segunda Turma. Data do Julgamento: 20/06/1990, DJ: 06/08/1990.

[68] Cf. MACCORMICK, Neil. Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth. *Op. Cit.*, p. 130.

2.4. Soberania Jurídica e Soberania Política

Direito e Política possuem uma forte interface de implicações mútuas quando se analisam as relações entre os Estados Soberanos. Neste sentido, observa-se, com frequência, certo ceticismo quando se discutem temas de Direito Internacional, sendo muito comum a visão segundo a qual os Estados mais fracos econômica e politicamente se sujeitam ao poder dos mais fortes, visão esta que acaba por colocar em xeque a própria ideia de que todos os Estados sejam efetivamente soberanos.

Visando-se a evitar que um tal ceticismo, levado ao seu extremo, venha a inviabilizar qualquer discussão que se pretenda ter sobre Direito Internacional, deve-se, em primeiro lugar, compreender qual é o peso que a Política exerce sobre o fenômeno jurídico na esfera internacional, sem cair na tentação de subordinar um ao outro, e, em segundo lugar, compreender a distinção entre soberania jurídica (autoridade) e soberania política (poder).

2.4.1. Direito Internacional Público: entre o Direito e a Política

No Direito Internacional Público, a igualdade jurídica entre as nações decorre do seu atributo de Estado Soberano[69], inexistindo qualquer autoridade legislativa, judicial ou executiva superior aos Estados, exceção feita às situações em que eles tenham expressamente manifestado o seu consentimento (*e.g.*, a União Europeia, Organização Mundial do Comércio, entre outras instituições).

Evidentemente, afirmar que os Estados detêm igualdade jurídica enquanto entidades soberanas não significa reconhecer que todos detêm o mesmo poder político e econômico. Tais poderes são determinados em função da capacidade militar dos Estados, do seu protagonismo no comércio internacional e sistema financeiro internacional, disponibilidade de recursos humanos e naturais, dentre outros fatores. Desse modo, inexiste, no plano internacional, igualdade política e econômica entre os Estados Soberanos.

A questão está, então, em saber qual é o peso que se deve atribuir à Política quando do estudo do Direito Internacional.

No tocante a esta temática, Charles Rousseau aponta, dentre os fatores que contribuíram para o desenvolvimento do Direito Internacional, o *fator político* (‘*facteur*

---

[69] Cf. SHAW, Malcom N. *Direito Internacional*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Lenita Ananias do Nascimento, Antônio de Oliveria Sette-Câmara. Coordenação e revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 05.

politique') que, conjuntamente com o *fator jurídico*, influencia na produção normativa de regras e princípios internacionais[70]. Com efeito, Rousseau chama atenção para o fato de que, neste processo de produção normativa, a maior parte dos autores não é capaz de separar o fenômeno jurídico do político, haja vista que apenas o primeiro corresponderia ao objeto do Direito Internacional ao passo em que o segundo seria o objeto de estudo da ciência das relações internacionais[71].

Tendo em vista a necessária distinção dos fenômenos, o autor propõe, corretamente a nosso ver, que os objetos de estudo do Direito Internacional e da Política sejam analisados de forma complementar e não como elementos indissociáveis[72]. Nas palavras do próprio autor: "o jurista de Direito Internacional não deve ignorar o aspecto político nas questões internacionais, mas deve situá-lo no seu devido lugar" [73].

Malcom Shaw manifesta entendimento que vai ao encontro do que foi exposto linhas acima: para o autor, entre a utopia de uma análise "pura do Direito", despregada das relações de força entre os Estados e o ceticismo obsessivo pela força bruta dos Estados, o mais correto é estudar o fenômeno da criação jurídica no âmbito do Direito Internacional pelo "caminho do meio" em que a Política nem é superestimada, tampouco ignorada[74].

Há, ainda, um segundo aspecto da inter-relação entre Política e Direito que deve ser destacado para os propósitos do presente estudo. Atualmente, é comum a crítica de que o Direito Internacional Público passa por duas grandes transformações – quais sejam: a fragmentação (*fragmentation*) e desformalização (*deformalisation*), decorrentes do fenômeno da multiplicação dos regimes jurídicos internacionais e de OIs destinados a lidar com questões complexas com as quais a sociedade global se depara na atualidade[75].

Não temos a pretensão de entrar a fundo na explicação das causas e efeitos destes fenômenos, bastando, apenas, destacar que, neste processo, as grandes questões mundiais são primariamente descritas como questões de natureza estritamente técnicas, ao invés de políticas, o que acaba por camuflar este último aspecto, muito embora ele se faça fortemente presente. Nas palavras de Martti Koskenniemi: "em um mundo caracterizado pelo

---

[70] ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 18.
[71] Ibidem, p 19.
[72] Ibidem, p. 20.
[73] Ibidem. Confira-se, no original: "*le juriste de droit des gens ne doit pas ignorer l'aspect politique des rapports internationaux, mais il doit le situer à as juste place*".
[74] Cf. SHAW, Malcom N. *Direito Internacional*. *Op. Cit*., p. 11.
[75] Cf. KOSKENNIEMI, Martti. The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics. In: *Modern Law Review*, v. 70, n. 01, 2007; LESCANO, Andreas Fischer, TEUBNER, Gunther. Regime Collisions: The Vain Search for Legal Unity in the Fragmentation of Global Law. In: *Michigan Journal of International Law,* v. 25, Translated by Michelle Everson. 2004.

pluralismo de regimes, o conflito político está na descrição e re-descrição dos aspectos do mundo, de modo a submetê-las à jurisdição de determinadas instituições. É neste ponto que a fragmentação se torna uma luta para a hegemonia institucional"[76].

Desse modo, há um concurso de OIs que se consideram igualmente aptas e com jurisdição para resolver tais questões – sobretudo, porque o que se considera como *relevante* em cada caso é uma questão de mera perspectiva (*e.g.*, uma mesma questão pode ser analisada sob a perspectiva ambiental e de livre comércio), cada qual com o seu próprio vocabulário e viés representado pelas finalidades e missões institucionais e interesses defendidos pela referida organização[77]. O intérprete do Direito, neste sentido, se depara com uma multiplicidade de decisões e perspectivas de diferentes OIs sobre um mesmo fato, sem que o sistema jurídico internacional seja capaz de determinar aquela que deverá ter maior autoridade para determinar a solução certa devido à ausência de unidade do ordenamento jurídico internacional. A ideia de um constitucionalismo global ou da defesa do chamado pluralismo jurídico são apenas perspectivas que tentam ora solucionar, ora apenas descrever este fenômeno[78].

Sendo a questão do planejamento tributário uma questão atualmente de relevância global, tal como exporemos em maiores detalhes[79], o mesmo fenômeno descrito acima ocorre, em certa medida, na esfera tributária. As principais OIs que buscam estabelecer políticas tributárias globais para enfrentar o problema representam os interesses das nações que as compõem. Trata-se da OCDE – atualmente com 35 membros[80], sendo, a sua quase totalidade, de países notoriamente desenvolvidos – e da Organização das Nações Unidas (ONU), de caráter mais universal, das quais trataremos recorrentemente no decorrer neste trabalho.

No presente estudo, a tarefa a que nos propomos – identificar deveres jurídicos soberanos de cooperação – não ignorará a influência da política da sua eventual formação, tampouco a sua influência nos relatórios e recomendações das OIs, mas, ao mesmo tempo, não deixará de reconhecer a validade do seu surgimento, mesmo que permeados por interesses e pressões de natureza política e econômica.

---

[76] KOSKENNIEMI, Martti. The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics. *Op. Cit.*, p. 06-07.
[77] Ibidem, p. 06-08.
[78] Ibidem, p. 24-25.
[79] Vejam-se os tópicos 4.3 e 5.1 deste capítulo, bem como os tópicos 3 e 4 do capítulo 3.
[80] Veja-se: http://www.oecd.org/about/membersandpartners/ (Acesso em: 08/02/2018).

2.4.2. Autoridade e Poder

Analisando a questão por outro prisma, a chave para a compreensão das relações entre Direito e Política pode ser encontrada na distinção entre *autoridade* e *poder*.

O *poder soberano* é a *autoridade* que um Estado detém para criar e aplicar normas jurídicas em seu território, ao passo em que o *poder* necessário para tanto decorre dos *meios de fato existentes* e colocados à disposição do Estado, para que ele possa assegurar a sua execução[81]. Autoridade e poder, neste sentido, não necessariamente se farão igualmente presentes no caso concreto, muito embora a sua coexistência seja bastante desejável.

Autoridade e poder também se diferem quanto à forma da sua identificação. Por um lado, a autoridade não é passível de mensuração, mas de mera constatação, já que o Estado a detém ou não. Poder, por outro lado, é passível de mensuração, haja vista que um Estado pode deter poder em maior ou menor medida – *i.e.*, em distintos graus[82].

Feita a diferenciação apontada acima, tem-se que o *poder* está para a *Política* do mesmo modo que a *autoridade* está para o *Direito*. Poder político é o poder de condução de indivíduos e órgãos para a concretização de determinadas finalidades, presumidamente legítimas, ao passo em que o Direito corresponde a uma *ordem normativa institucional* (*normative institutional order*), relacionando-se com a Política na exata medida em que regula as formas e os limites que devem ser observados para o exercício do poder, bem como as finalidades para as quais este último deve estar voltado[83]. A constituição de um Estado, quando legitimamente promulgada, positiva e regula a extensão da autoridade estatal.

Da diferenciação feita entre autoridade e política, decorre a distinção entre *soberania política* e *soberania jurídica*. Neil MacCormick estabelece, com efeito, que a soberania jurídica (*legal sovereignty*) consiste na autoridade[84] para a produção do Direito por aquele que detém o poder soberano (no caso, o Estado ou representantes do povo), ao passo em que a soberania política (*political sovereignty*) consiste na capacidade para tomar decisões,

---

[81] Cf. JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. *Op. Cit.*, p. 14.
[82] Ibidem, p. 15
[83] Cf. MACCORMICK, Neil. *Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth*. *Op. Cit.*, p. 11-15.
[84] Embora o autor tenha se utilizado do vocábulo "*power*" ao invés de "*authority*", no contexto em que o vocábulo foi empregado, a nosso ver, ele traduz o significado equivalente ao de autoridade tal como nós o empregamos, razão pela qual, no trecho em destaque, fizemos referência ao pensamento do autor mediante a utilização do vocábulo "autoridade". O próprio autor propõe a equivalência entre os conceitos ao aproximar os conceitos de "*normative power*" e "*authority*" (ver página 127).

dotadas de efetividade, que afetem outros sujeitos, a despeito do seu consentimento[85]. Ambos, ao menos em sua acepção tradicional, pressupõem a independência de ingerências externas e ausência da sua subordinação a qualquer hierarquia interna como condição para que se possa afirmar que determinado Estado é soberano – o que não significa que a repartição de competências do Estado ou a adoção do federalismo seja incompatível com esta ideia.

Esta diferenciação é relevante para que nela possamos situar o objeto do presente trabalho. Com efeito, conquanto respeitemos as várias formas de inter-relação entre Direito e Política, soberania jurídica e soberania política, inclusive no tocante à criação de direitos e obrigações jurídicas na esfera nacional e internacional, é no âmbito da soberania jurídica que a presente investigação deve estar situada. Isto porque, é a soberania jurídica que deve ser, em última instância, o objeto de questionamento do jurista.

Com isso, não pretendemos menosprezar a importância das relações de poder (político) entre os Estados na formação de direitos e obrigações. Muito pelo contrário. Consoante afirmou-se anteriormente, Direito e Política são complementares e o seu estudo é crucial para que se tenha uma visão coerente do todo. No entanto, a partir do momento em que direitos e obrigações jurídicos surgem no ordenamento jurídico, não se pode admitir que o elemento político venha a invalidá-los; quando muito, as relações de poder se prestam a explicá-las.

3. A Soberania Fiscal como decorrência da Soberania Estatal

Decorre do reconhecimento do poder soberano de um Estado sobre determinado território o exercício legítimo do seu poder de tributar todas as materialidades ali compreendidas. Esta foi, afinal, uma das principais funções de Estado identificadas no caso das Ilhas de Palmas, tratado anteriormente[86], como denotadores da soberania estatal.

Alisson Christians pondera que a tributação é uma prerrogativa inerente da qualidade de soberano de um Estado, haja vista que, na ausência da arrecadação tributária, o Estado não possui recursos para cumprir as suas obrigações, quais sejam, prestar serviços públicos e garantir a proteção dos seus cidadãos, bem como prover a si mesmo[87].

---

[85] MACCORMICK, Neil. *Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth. Op. Cit.*, p. 127.
[86] Veja-se o tópico 2.2.2, precedente.
[87] CHRISTIANS, Alisson. Sovereignty, Taxation and Social Contract. *Op. Cit.*, p. 104-105.

Diane M. Ring adota uma perspectiva um pouco mais centrada na figura do Estado Democrático de Direito segundo a qual a soberania fiscal é uma ferramenta para a concretização de importantes finalidades do Estado Soberano Democrático, quais sejam: (i) assegurar a manutenção e continuidade de um governo capaz de implementar suas políticas (econômica, social, etc), amparadas por uma política tributária com arrecadação previsível e sustentável; e (ii) promover os meios de fiscalização, controle e legitimidade característicos de um Estado Democrático (*accountability and legitimacy*)[88].

É importante esclarecer que ambas as visões de Estado expostas acima estão em linha com a figura do Estado Fiscal (*Steuerstaat*) que emergiu no decorrer da Idade Moderna consoante a qual o Estado somente atua diretamente no Domínio Econômico de modo a auferir "receitas originárias", tal como um agente privado atuaria, residualmente, sendo regra que o Domínio Econômico fique reservado aos operadores de direito privado, devendo o Estado se limitar a obter recursos para a sua manutenção e finalidades através da tributação (*i.e.*, mediante "receitas derivadas")[89].

Além disso, um Estado não pode exercer o seu poder de tributar sobre fatos ou pessoas que não possuam conexão alguma com o seu território, sob pena de ingerência indevida na esfera de soberania tributária dos demais Estados[90], tampouco executar as suas leis fora dos limites do seu território. Em outras palavras, as normas tributárias de Direito Interno não poderão ultrapassar os limites estabelecidos pela jurisdição fiscal dos Estados delimitada por seu território. Na sequência, estas premissas serão abordadas com a profundida devida.

Destaque-se, ainda, que a jurisdição fiscal de um Estado é definida por meio dos instrumentos de Direito Internacional Público – *i.e.*, as convenções internacionais, os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas. Isto porque, conforme apontamos anteriormente, o reconhecimento de que um Estado é soberano – inclusive, do ponto de vista tributário – depende da existência de um sistema jurídico internacional que lhe outorgue tal *status*. Na ausência de um tal sistema jurídico, não se pode dizer que um Estado é soberano. Ademais, as convenções internacionais, os costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas

---

[88] RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. *Op. Cit.,* p. 05.
Disponível em: http://lawdigitalcommons.bc.edu/lsfp/237 (Acesso em: 06/12/2017).
[89] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 33-41.
[90] Ibidem, p. 96.

nações civilizadas delimitam a extensão da jurisdição fiscal nacional, impondo-lhe restrições.

Tem-se, portanto, que os Estados se vinculam a direitos e obrigações através dos instrumentos do Direito Internacional Público aptos à criação do Direito. Na esfera tributária, *obrigações internacionais* resultam em delimitação negativa da jurisdição fiscal dos Estados, ao passo em que *direitos internacionais* implicam justamente o oposto, ou seja, o reconhecimento da sua ampliação, podendo o Estado, a partir da instituição de lei, criar novas hipóteses de incidência (delimitação positiva)[91].

No Brasil, a soberania aparece como fundamento da República Federativa, prevista no artigo 1º, inciso I da Constituição Federal, bem como princípio da Ordem Econômica, conforme dispõe o artigo 170, inciso I do mesmo diploma. A Carta Magna, no entanto, admite que tal fundamento da República e princípio da Ordem Econômica não é absoluto, haja vista que, consoante o artigo 84, inciso VIII e o artigo 49 inciso I, compete à Presidência da República celebrar tratados internacionais e ao Congresso Nacional ratificá-los.

Ou seja: a própria Constituição Federal brasileira reconhece a inserção do Brasil em uma ordem jurídica internacional e, consequentemente, a relatividade da soberania nacional frente a direitos e obrigações decorrentes de tal ordem, sejam elas decorrentes de convenções internacionais em matéria fiscal, na qual o Estado manifesta o seu expresso consentimento em se obrigar, sejam elas decorrentes de fontes não escritas, em que este consentimento já não se faz necessariamente presente.

Por fim, esclareça-se que, conquanto o poder de tributar seja considerado um direito decorrente da soberania estatal, este não é um poder absoluto já que a política tributária a ser adotada por um Estado tenderá a estar em conformidade com a sua política econômica e – mais importante – o seu desenho levará em consideração as repercussões que as normas tributárias nacionais possuem na esfera internacional, especialmente em um ambiente globalizado[92], conforme trataremos em maiores detalhes adiante[93].

O caráter não absoluto da soberania fiscal é, também, destacado por Charles E. McLure Jr. para quem, conquanto a soberania fiscal deva ser compreendida como "a capacidade de uma nação de adotar qualquer política tributária que lhe convenha, livre de quaisquer influências externas", a "completa soberania é impossível, exceto nos casos em o

---

[91] Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 66-67.
[92] Cf. RING, Diane M. *Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation*. *Op. Cit*., p. 04.
[93] Veja-se o tópico 4.3 do presente capítulo.

país em causa se encontrar completamente livre de quaisquer influências externas"[94]. Nesta linha de ideias, destaca o referido autor que, em um mundo em que os países demonstram algum grau de integração econômica – seja ela maior, seja ela menor em grau, os Estados estão naturalmente sujeitos a diversas limitações impostas à sua soberania fiscal, a saber[95]:

(i) *limitações induzidas pelo mercado* (*market-induced voluntary limitations on sovereignty*), ou seja, as limitações decorrentes da dinâmica do mercado que os Estados aceitam voluntariamente, mas em cuja ausência jamais seriam voluntariamente aceitas. Cite-se, a título ilustrativo, as limitações impostas à carga tributária efetiva sobre lucros empresariais e investimentos financeiros, à estrutura do sistema tributário nacional, entre outras quando se tem relativa mobilidade de capitais no globo;

(ii) *limitações negociadas pelos países* (*negotiated limitations on national sovereignty*), oriundas da celebração de tratados em matéria tributária. Incluiríamos, dentre estas limitações, aquelas oriundas, também, das demais fontes de Direito Internacional Público, muito embora, quanto a estas, deva ser feita a ressalva de que elas não decorrem de uma "negociação" propriamente entre os países, mas de uma realidade objetiva que se impõe, conforme será detalhado, com maior profundidade, no capítulo 2 do presente trabalho;

(iii) *limitações impostas externamente* (*externally imposed limitations on sovereignty*), consistentes na pressão exercida por Estados e OIs para que os Estados adotem políticas tributárias harmonizadas; e, por fim,

(iv) *limitações à independência da Administração Tributária dos Estados* (*limitations on administrative independence*), de modo que tanto maior será a independência administrativa de um Estado, quanto maior for a sua capacidade de gerir o seu próprio sistema sem a assistência de qualquer outra jurisdição fiscal.

Por ora, importa apenas deixar claro que a soberania fiscal dos Estados não é – e provavelmente nunca tenha sido – absoluta. A soberania fiscal absoluta é, portanto, um mito. Em verdade, desde a sua origem, a soberania fiscal dos Estados foi relativa. Disto decorre que a questão que se põe na atualidade não é *se* a jurisdição fiscal nacional é relativa, mas *em que grau*, sobretudo diante da intensificação dos efeitos da globalização.

---

[94] MCLURE JR, Charles E. Globalization, Tax Rules and National Sovereignty. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 08, Amsterdam: IBFD, 2001, p. 329.
[95] Ibidem, p. 329-332.

4. A globalização e a transformação da Soberania Fiscal

A globalização, ao modificar algumas das feições tradicionais do Estado-Nação, ensejou, também, a redefinição dos referenciais utilizados para o desenho do sistema tributário nacional. Antes pautado apenas em referenciais internos – interesses e finalidades da sua população e instituições políticas, o Estado passou a ter de lidar com o fator "global" no desenho das suas políticas, conforme apontamos acima. Logicamente, a imperatividade de se levar em consideração elementos externos representa uma limitação da soberania fiscal dos Estados, antes "exclusiva", agora "inclusiva".

Na sequência, analisaremos, em maiores detalhes, os distintos momentos, e respectivos desafios, pelos quais passaram os Estados do ponto de vista tributário, tomando-se, como divisor de águas, o processo de globalização.

4.1. O conceito de globalização para os propósitos do presente estudo

Antes mesmo prosseguirmos em nossa análise, impõe-se que façamos a escolha, dentre os diversos conceitos possíveis de globalização, cada qual orientado pelo viés da análise empreendida (*i.e.*, conceito sociológico, político, econômico, cultural, consumerista, entre outros possíveis), daquele que melhor se amolda à finalidade do nosso trabalho.

Neste sentido, uma primeira aproximação do tema revela que é a *globalização* em sua feição *econômica* que é relevante para os propósitos do presente estudo, haja vista que o exercício do poder de tributar está ancorado nas mais distintas manifestações de capacidade contributiva oriundas da atividade econômica conectada ao território nacional. No entanto, delimitar o conceito de globalização relevante para os propósitos do presente estudo apenas como aquele relacionado à esfera econômica, a despeito de ser um primeiro passo, é, ainda, insatisfatório. Neste sentido, o aspecto do conceito de globalização econômica que mais nos interessa prescinde de maior precisão.

Para que possamos precisar melhor o aspecto do conceito de globalização econômica que mais nos interessa, precisamos dar um passo atrás e analisar o fenômeno sob a perspectiva dos seus aspectos qualitativo e quantitativo. Qualitativamente, a globalização econômica atual[96]: (i) implica uma mudança sobre uma multiplicidade de domínios, não

[96] Cf. IETTO-GILLIES, Grazia. The Role of Transnational Corporations in the Globalisation Process. In: Jonathan Michie (Edt.) *The Handbook of Globalisation*. UK: Edward Elgar, 2003, p. 139-140.

apenas a economia e a liberdade negocial, mas também a política, sociedade em geral, cultura, entre outros; (ii) foi fomentada por políticas de desregulamentação e liberalização iniciadas a partir do Consenso de Washington[97]; (iii) ensejou a predominância do capital financeiro em patamares nunca antes vistos, em especial nas última décadas; (iv) trouxe mudanças sociais e organizacionais no tocante à produção e aos negócios em virtude de inovações tecnológicas; (v) se ancora nas empresas transnacionais, como atores centrais na organização da produção e geração de riqueza entre distintos países; e (vi) se ampara em inovações tecnológicas na área da comunicação e informação as quais reduziram consideravelmente custos de transação de modo a permitir que distâncias entre mercados, antes capazes de inviabilizar uma maior integração, fossem superadas. Quantitativamente, a globalização econômica contemporânea implicou um aumento[98]: (i) das formas de interconexão entre agentes privados localizados em diferentes países (*i.e.*, aumento nos fluxos comerciais de importação e exportação, investimento estrangeiro direto e de portfolio, joint ventures, entre outras); e (ii) da abrangência, do valor e da intensidade de operações internacionais.

Dentre as causas da globalização econômica apontadas acima, Grazia Ietto-Gilles adota o *critério da reversibilidade* para determinar as causas que seriam dominantes no processo atual de globalização[99]. Neste sentido, a referida autora pondera que o papel desempenhado pelas empresas transnacionais na internacionalização da produção e o desenvolvimento recente da tecnologia da comunicação e informação são as causas dominantes do processo atual de globalização[100]. Em outras palavras, estas causas representam as *inovações organizacional e tecnológica* que guiam o processo de globalização, tal como o concebemos nas últimas décadas, na medida em que contribuem para o desenvolvimento de forças produtivas, ao passo em que as demais – listadas acima –

---

[97] Segundo Luiz Carlos Bresser-Pereira, o chamado "Consenso de Washington" deveria ser denominado "abordagem de Washington" já que há dúvidas quanto à existência de um efetivo consenso entre países dos standards e políticas econômicas que deveriam ser seguidas, ao final dos anos 1980, para superar a crise econômica pela qual passavam os países latino-americanos. Na ocasião, definiu-se que a abordagem mais adequada seria, no curto prazo, combater o populismo econômico e buscar o equilíbrio fiscal e a estabilização, e, no médio e longo prazo, adotar uma estratégia de crescimento *market oriented* baseada na redução do tamanho do Estado, liberalização do comércio internacional e promoção das exportações, liberalização de fluxo de capitais para permitir a entrada de investimento direto estrangeiro, adoção de taxas de juros e câmbio determinadas pelo mercado, privatização de empresas públicas, desregulamentação de atividades econômicas e proteção ao direitos de propriedade. Confiram-se, maiores detalhes, em: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A Crise da América Latina: Consenso de Washington ou Crise Fiscal*?* In: *Pesquisa e Planejamento Econômico*, n. 21 (1), Brasília: IPEA, 1991, p. 05-06.

[98] IETTO-GILLIES, Grazia. The Role of Transnational Corporations in the Globalisation Process. *Op. Cit.,* p. 140.

[99] Ibidem.

[100] Ibidem, p. 143.

não apenas não desempenham tal função, como também são reversíveis – *e.g.*, enquanto a liberalização e desregulamentação, conquanto corroborem para a globalização, possam ser revertidas pelo Estado a depender da abordagem adotada, as inovações tecnológicas verificadas no campo da comunicação e informação não são passíveis de reversão[101].

Destaque-se que, consoante apontam diversos autores, o processo atual de globalização não é uma novidade no mundo. Paul Hirst e Grahanme Thompson destacam que, entre meados do século XIX e o início do século XX (1850-1914), já teria ocorrido um processo de integração econômica entre os países com consequências, para a época, de proporções comparáveis, senão maiores, às que se verificou desde o final da 2ª Guerra Mundial (1945) e, com maior intensidade ainda, após o final da Guerra Fria (1991)[102]. Teria sido esta uma primeira etapa de globalização pela qual o mundo teria passado. Neste sentido, os autores minimizam os impactos do processo de globalização econômica recentemente observado[103].

Não obstante o posicionamento exposto acima, cremos que a globalização que se verificou desde o início dos anos 1990 até os dias atuais possui repercussões e causas absolutamente distintas de qualquer processo de integração econômica verificado anteriormente. Na presente etapa da globalização, o capital adquiriu mobilidade jamais antes vista, superando a mobilidade da mão-de-obra, ao passo em que, na etapa passada de globalização (1850-1914), mão-de-obra e capital possuíam mobilidade equivalentes[104].

Ademais, parece-nos correta a afirmação de que as inovações organizacional e tecnológica propiciadas pelo desenvolvimento de empresas transnacionais e da tecnologia da comunicação e informação sejam irreversíveis. São, ademais, capazes de diferenciar o estágio atual de integração econômica de qualquer momento anterior em que se tenha verificado integração econômica em escala internacional. É dizer: ao passo em que a integração econômica verificada no passado se pautou preponderantemente pela chamada *internacionalização comercial* (*i.e.*, o comércio exterior de exportações e importações), o atual estágio está ancorado, entre outras causas, na *internacionalização produtiva* (protagonizada por empresas transnacionais).

---

[101] IETTO-GILLIES, Grazia. The Role of Transnational Corporations in the Globalisation Process. *Op. Cit.,* p. p. 143-144.
[102] HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. The Future of Globalization. *Op. Cit*., p. 17-18.
[103] Ibidem, p. 25-34.
[104] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crises of the Welfare State. In: *Harvard Law Review*, v. 113, n. 07, 2000, p. 1.575.

É justamente neste ponto da nossa exposição que convém especificarmos o aspecto da globalização econômica que mais interessa aos propósitos do presente estudo. Em linha com as causas determinantes da globalização econômica recente, a *tônica* do presente trabalho está na *internacionalização produtiva*. Isto porque, a possibilidade de escolha da jurisdição fiscal a que se deseja submeter-se é da essência do planejamento tributário internacional, bem como dos desafios, dele decorrentes, em termos de proteção da arrecadação tributária nacional.

A internacionalização produtiva, enquanto aspecto mais expressivo e relevante da globalização econômica recente, tem por consequência a intensificação da integração econômica dos países, não apenas em termos da comercialização de bens e serviços, mas, sobretudo, no tocante aos *fluxos de capitais* realizados na forma de investimento direto. Com efeito, a intensificação dos fluxos de capitais entre os países, através de investimento direto estrangeiro realizado em *empresas transnacionais*, é a consequência da internacionalização produtiva que mais nos interessa para os propósitos do presente trabalho, o que não significa que os demais aspectos da globalização econômica recente deixam de ter qualquer importância. Muito pelo contrário: eles possuem relevância, conquanto secundária[105].

Ademais, foi apenas a partir do momento em que as condições necessárias para a internacionalização produtiva se fizeram presentes que o referencial externo passou a ser substancialmente relevante para a formulação de políticas tributárias por cada Estado – momento em que há a transição do Estado-Nação para o Estado-Internacional.

Cumpre, ainda, destacar que, no momento atual, as transformações trazidas pela economia digital colocaram em xeque as noções tradicionais de internacionalização expostas acima. Com efeito, com o desenvolvimento da economia digital, tornou-se possível que agentes privados possuam presença econômica ou bases produtivas em determinado território sem a correspondente presença física, colocando a eficácia das tradicionais normas de tributação internacional em xeque.

Na sequência, abordaremos as feições da soberania fiscal antes e depois do início do processo de globalização recente, bem como os desafios enfrentados, tomando como marco delimitador o momento apontado acima – *i.e.*, a partir do qual a globalização econômica

---

[105] Destaque-se que a escolha da internacionalização produtiva, pautada na centralidade das empresas transnacionais e no fluxo de investimento direto do estrangeiro, realizado através de estruturas societárias e negociais que caracterizam o seu arranjo organizacional, está em linha com as principais características da globalização econômica que têm sido pontuadas pela OCDE nos seus relatórios sobre o Projeto BEPS, que serão objeto de análise mais detalhada no decorrer deste trabalho. Neste sentido, confira-se: OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 07-11.

assumiu a clara feição de internacionalização produtiva impulsionada por políticas de liberalização do fluxo de capitais e inovações tecnológicas no âmbito das comunicações e informática.

4.2. A soberania fiscal "quase absoluta" na era pré-globalização

4.2.1. Características gerais

Evidenciadas as linhas mestras do Estado-Nação típico, não causa surpresa o fato de que, sob a sua égide, cada Estado exerce o seu poder de tributar – *i.e.*, a sua soberania fiscal – com relativa liberdade frente ao referencial externo.

Isto se explica pelo fato de que, no passado, a tributação recaía sobre materialidades com pouca mobilidade, tal como determinados bens de consumo individual (*e.g.*, tabaco, bebidas alcoólicas e selos), sobretudo quando da sua importação. O imposto sobre a renda, conquanto tenha tido a sua origem na Inglaterra, no século XVIII, já instrumentalizado por mecanismos ainda rudimentares de retenção[106], com a subsequente disseminação para diversos países – em especial, da Europa Continental e da América, sofria pouca influência de referenciais externos haja vista que o capital e a renda, em seus primórdios, apresentavam pouca mobilidade.

Charles E. McLure Jr. sumariza, com grande precisão, as características deste momento[107]: (i) existência de comércio internacional consistente, primariamente, em mercadorias (bens tangíveis); (ii) a maioria das transações internacionais ocorriam entre partes independentes; (iii) limitação dos serviços de telecomunicação prestados, os quais, no mais das vezes, encontrava-se adstrito ao território nacional; (iv) necessidade de caracterização de presença física para atuar no mercado dos demais Estados; (v) importância apenas secundária dos bens intangíveis para o comércio e para a geração de valor pelas empresas; (vi) imobilidade do capital no plano internacional; (vii) facilidade de identificação do Estado de residência das empresas; (viii) identidade entre Estado de fonte e Estado de residência no tocante aos investimentos feitos em empresas ou em portfolio; (ix) facilidade de distinção entre juros e dividendos; e (x) relativa irrelevância dos "paraísos fiscais".

---

[106] Cf. SOOS, Piroska E. *The Origins of Taxation at Source in England*. Amsterdam: IBFD. 1997. p. 145-167; ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Livre II. Fayard. 1972. p. 378-386, 404-424.
[107] MCLURE JR, Charles E. Globalization, Tax Rules and National Sovereignty. *Op. Cit.*, p. 333-334.

Desse modo, as políticas tributárias praticadas por um Estado eram de pouca relevância para os demais, já que, ainda que não se afaste esta possibilidade, era muito pouco provável que o desenho do um sistema tributário fosse capaz de influenciar interesses arrecadatórios alheios, em um ambiente de baixa mobilidade de capitais e desenvolvimento tecnológico. Por esta razão, o desenho do sistema tributário interno do Estado-Nação típico está orientado, quase que exclusivamente, por preocupações de ordem interna, ou seja, alcançar as manifestações de capacidade contributiva em sua máxima extensão possível, financiar a máquina pública, assegurar direitos de propriedade, promover direitos fundamentais, sociais e políticos, estimular ou desestimular condutas (função indutora) e reduzir desigualdades sociais entre os seus próprios cidadãos. Trata-se, portanto, de um assunto primordialmente de *política interna* dos Estados[108].

Em outras palavras, as limitações induzidas pelo mercado, impostas externamente ou, ainda, à independência da Administração Tributária dos Estados, conquanto existentes, não exerciam pressão substancial sobre os Estados.

Diante deste quadro, concordamos com Marco Aurélio Greco para quem, do ponto de vista do Estado-Nação, a tributação é vista como um instrumento de geração de recursos necessários para assegurar o funcionamento do Estado, buscando sempre atingir o máximo da capacidade contributiva, pautada em elementos de conexão fortes[109]. Daí a denominação proposta pelo autor de "soberania fiscal exclusiva"[110] à soberania fiscal que decorre da figura do Estado-Nação.

Neste primeiro momento, a maior preocupação com a qual os Estados se depararam no plano internacional foi como evitar a dupla tributação internacional, o que requereu, para tanto, que os Estados acordassem, por meio de convenções internacionais, regras de repartição de competências tributárias que deveriam ser aplicadas às ainda poucas, porém crescentes, transações internacionais ocorridas, sobretudo após o início do século XX.

Recorrendo, neste ponto, à classificação adotada por Alberto Xavier, entendemos que, neste primeiro momento, os Estados recorreram a *normas substanciais*, gênero ao qual pertencem duas espécies, ambas potencialmente oriundas de fontes do direito interno ou internacional: (i) *normas substanciais de conflitos*, dentre as quais as normas de colisão que dispunham sobre o reconhecimento de competência tributária exclusiva ou cumulativa; e (ii)

---

[108] Cf. NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internationalização, Integração e Globalização Económicas. In: *Revista de Direito Público*, nº 6, Brasília: IDP, 2004, p. 70.
[109] GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. *Op. Cit.*, p. 80.
[110] Ibidem.

normas substanciais materiais, sejam elas internas ou internacionais, prevendo o método de cálculo do imposto incidente sobre a renda e, inclusive, os métodos de crédito ou isenção destinados a evitar a dupla tributação da renda[111].

Em suma, entendemos que a soberania fiscal do Estado-Nação típico encontra apenas três limites principais: (i) a impossibilidade de execução de normas tributárias em território alheio; (ii) a exigência de elementos de conexão como requisitos para o exercício do poder de tributar; e (iii) a celebração de convenções internacionais nas quais são acordadas *regras substanciais de conflitos ou materiais* para evitar a dupla tributação da renda em transações internacionais. Estes dois primeiros limites decorrem, consoante demonstraremos mais adiante, de costumes internacionais, evidenciados pela Corte Internacional de Justiça (CIJ) no caso *Lotus*, ao passo em que o último decorre da constatação de que os Estados vêm celebrando convenções com a referida finalidade nos últimos 120 anos.

A noção de territorialidade que acompanha o Estado-Nação foi sendo desenvolvida ao longo dos anos, consoante será demonstrado na sequência, e reflete a adoção de elementos de conexão – residência, fonte e nacionalidade – que são, até os dias de hoje, adotados para justificar o exercício do poder de tributar em transações internacionais.

4.2.2. A Territorialidade Clássica

4.2.2.1. Feições originais

Originalmente, o exercício do poder de tributar seguia o princípio da "territorialidade em sentido estrito", em que as materialidades escolhidas são reais, concretamente identificáveis e possuem conexão direta com o território do Estado que exerce o seu poder de tributar[112]. São exemplos desta concepção de territorialidade os antigos impostos ou taxas incidentes sobre selos, tabaco e bebidas alcoólicas que já se fizeram presentes no Brasil, ao longo do século XIX e início do século XX.

Aos impostos reais, opõem-se os impostos pessoais que, por levarem em consideração as circunstancias específicas do contribuinte, possuem maior aptidão para captar a sua capacidade contributiva, sendo que o imposto incidente sobre a renda é, talvez, o mais comum imposto pessoal utilizado pelos Estados.

---

[111] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 39-47.
[112] Ibidem, p. 21.

Pois bem. Tributar a renda em conformidade com o princípio da territorialidade em sentido estrito significa limitar o campo de incidência da norma tributária apenas a pessoas (nacionais ou residentes) e fatos geradores compreendidos, concomitantemente, no território nacional. Ou seja, apenas cidadãos ou residentes no país que derivem rendimentos de fontes de produção ali localizadas poderão ser tributados[113]. É correto, neste sentido, afirmar que o princípio da territorialidade, em seu sentido mais estrito, implica que os elementos *residência ou nacionalidade* e *fonte de produção* estejam, ambos, compreendidos no mesmo domínio territorial[114]. Esta é, em outras palavras, a "territorialidade pura".

No entanto, situações internacionais passaram a possuir maior relevância, à medida em que os Estados incorporaram às suas legislações tributárias impostos de caráter pessoal e a economia mundial passou a demonstrar certo grau, ainda que inicial e pré-globalização (nos moldes atuais), de integração econômica. Basta ter em mente que o imposto de renda, diversamente dos impostos reais, comporta diferentes desenhos no tocante ao aspecto espacial da sua hipótese de incidência, podendo alcançar: (i) a renda oriunda de fontes de produção e/ou de pagamento compreendidas no território nacional (*princípio da fonte*); ou (ii) a renda auferida por residentes ou nacionais (*princípio da residência* ou *princípio da nacionalidade*), sendo que, neste último caso, a renda tributada pode estar adstrita às fontes de produção nacionais ou, diversamente, compreender toda a universalidade da renda auferida pelo sujeito, seja ela decorrente de fontes nacionais ou estrangeiras. Trata-se, neste sentido, dos *elementos de conexão* que a materialidade tributária – no caso, a renda – é capaz de possuir com determinado território.

Ambos os princípios – residência e fonte – podem ser combinados de diferentes formas pelo legislador tributário, de modo que, se é verdade que a adoção do princípio da residência ou nacionalidade limitado à renda auferida por fontes de produção nacionais corresponde à territorialidade em sentido estrito típica da noção clássica de territorialidade, também é verdade que os Estados, pouco a pouco, se afastaram desta concepção demasiadamente restrita de territorialidade. Com efeito, esta concepção foi sendo progressivamente substituída pela adoção conjunta dos princípios de fonte e residência, sem, no entanto, que este último estivesse adstrito à tributação da renda proveniente de fontes de

---

[113] Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. *Op. Cit*., p. 17.

[114] Originalmente, o imposto de renda brasileiro obedecia a esta formulação, uma vez que ele estava adstrito às fontes de produção localizadas no país e não alcançava não residentes. Confira-se, neste sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 338-342.

produção nacionais. Esta combinação de elementos de conexão levou ao que se convencionou chamar de *princípio da universalidade* ou *tributação em bases universais*.

Surgiu, pois, a necessidade de se ter uma melhor compreensão do correto sentido do princípio da territorialidade a ser observado pelos Estados ao exercerem o seu poder de tributar, com vistas a adequá-lo à concepção de soberania fiscal que, então, prevalecia.

4.2.2.2. O caso Lotus

O sentido do princípio da territorialidade a ser observado, inclusive na esfera tributária, adveio do entendimento firmado pela Corte Permanente de Justiça Internacional (CPJI) – antecessora da atual Corte Internacional de Justiça (CIJ) – no caso *Lotus*[115], ainda que, naquela ocasião, a matéria em debate não fosse de natureza fiscal.

No paradigmático caso *Lotus*, à jurisdição da CPJI foi levada a questão acerca da possibilidade de a Turquia conduzir procedimentos investigatórios, realizar prisão em caráter cautelar, processar e julgar o capitão da embarcação S. S. Lotus – Sr. Demons – a qual portava bandeira francesa, pela colisão com a embarcação Boz-Kourt, portadora da bandeira turca, em 2 de agosto de 1926, a qual resultou na morte de oito cidadãos turcos.

No caso em análise, questionou-se se a jurisdição penal exercida pela Turquia em face do Sr. Demons, tão logo a embarcação francesa ancorou no porto de Constantinopla (Turquia), estaria a afrontar o artigo 15 da Convenção de Lousanne de 24 de julho de 1923. O referido dispositivo convencional dispõe que "as questões de competência judiciária serão [...] regradas em conformidade com os princípios do Direito Internacional". Ou seja, em virtude da remissão expressa, a validade jurídica do exercício da jurisdição penal por parte da Turquia dependia de uma análise aprofundada dos princípios de Direito Internacional então vigentes.

A primeira tarefa enfrentada pela Corte foi, justamente, delimitar o objeto da sua análise. Neste sentido, a Corte esclareceu que a sua jurisdição se limitava a "constatar, positiva ou negativamente, se os princípios do Direito Internacional se opõem a que a Turquia, nos termos da sua legislação, conduza procedimentos penais contra o capitão Demons"[116], ou seja, a regularidade em si do procedimento penal, conduzida sob a égide da legislação turca, não era objeto da lide.

---

[115] UNITED NATIONS. The Case of S. S. Lotus. Date of Judgment: September 7th, 1927. In: *Publications of the Permanent Court of International Justice*. Series A, n. 10. 1927.
[116] Ibidem, p. 15.

Afirmava a França, por um lado, que o princípio da liberdade dos mares imporia que, sobre fatos ocorridos em alto-mar, aplicar-se-ia a lei do país cuja bandeira fosse portada pela embarcação em questão[117]. Por outro lado, defendia a Turquia que, uma vez que o dano causado tivesse ocorrido em embarcação regida pela sua bandeira, sua jurisdição penal estaria plenamente justificada[118].

Após um longo relato dos fatos envolvidos no caso e do posicionamento de cada uma das partes envolvidas (Governos da França e Turquia), a Corte fixou a premissa de que a metodologia correta a ser seguida não consistia em buscar, no Direito Internacional, um princípio que autorizasse a Turquia a exercer a sua jurisdição, mas um princípio que, porventura, a impedisse de exercê-la tão logo a chegada da embarcação francesa ocorresse no território turco.

Passando-se à decisão dada ao caso, a corte assim concluiu:

> A primeira e maior restrição imposta pelo Direito Internacional sobre um Estado é aquela em que – na ausência de uma regra permissiva dispondo em contrário – o Estado não poderá exercer o seu poder de forma alguma no território de outro Estado. Neste sentido específico, a jurisdição é sempre territorial; ela não pode ser exercida pelo Estado fora do seu território, exceto em razão de uma regra permissiva advinda de um costume ou tratado.
> Mas daí não segue, no entanto, que o Direito Internacional proíba um Estado de exercer jurisdição no seu próprio território, no tocante a qualquer situação relativa a atos que tenham ocorrido no exterior, e para o qual inexista qualquer regra permissiva de Direito Internacional. Esta perspectiva somente poderia se manter caso o Direito Internacional contivesse uma regra geral de proibição de que os Estados pudessem estender a aplicação das suas leis, bem como a jurisdição das suas cortes, a pessoas, bens e atos compreendidos fora do seu território e se, enquanto exceção à referida regra geral, os Estados pudessem apenas estender a sua jurisdição em casos especiais. Mas este certamente não é o caso nos termos com que o Direito Internacional se apresenta atualmente.[119]

A partir do entendimento apontado acima, a Corte não vislumbrou, no Direito Internacional, qualquer regra ou princípio capaz de impedir que a Turquia estendesse a

---

[117] UNITED NATIONS. The Case of S. S. Lotus. *Op. Cit.*, p. 05-10
[118] Ibidem.
[119] Ibidem, p. 18-19. No original: *"Now the first and foremost restriction imposed by international law upon a State is that - failing the existence of a permissive rule to the contrary - it may not exercise its power in any form in the territory of another State. In this sense jurisdiction is certainly territorial; it cannot be exercised by a State outside its territory, except by virtue of a permissive rule derived from international custom or from a convention. It does not, however, follow that international law prohibits a State from exercising jurisdiction in its own territory, in respect of any case which relates to acts which have taken place abroad, and in which it cannot rely on some permissive rule of international law. Such a view would only be tenable if international law contained a general prohibition to States to extend the application of their laws and the jurisdiction of their courts to persons, property and acts 'outside their territory, and if, as an exception to this general prohibition, it allowed States to do so in certain specific cases. But this is certainly not the case under international law as it stands at present."*

aplicação das suas leis para além do seu território, tendo decidido, neste sentido, pela validade jurídica da jurisdição penal exercida pela Turquia.

O entendimento apontado acima é emblemático não apenas da perspectiva do Direito Internacional Público, mas, igualmente, do ponto de vista do Direito Tributário Internacional.

Por um lado, o primeiro parágrafo reproduzido acima demonstra que, salvo a existência de norma jurídica de Direito Internacional Público – seja ela oriunda de uma convenção ou costume, não se admite que um Estado possa executar (*enforcement*) as suas normas jurídicas fora dos seus limites territoriais.

Por outro lado, se é verdade que do ponto de vista da execução da norma jurídica, é defeso aos Estados adentrar território alheio, o mesmo não se pode dizer em relação à delimitação espacial da hipótese de incidência normativa; os Estados possuem, em princípio, plena liberdade para prever fatos ocorridos fora do seu território na hipótese de incidência das suas normas jurídicas. Nas palavras de Alberto Xavier, na primeira formulação, o princípio da territorialidade é designado de *formal* na medida em que diz respeito à *eficácia ou execução coercitiva* (*jurisdiction to enforce*), ao passo em que, na segunda formulação, trata-se do princípio da territorialidade em sentido *material* por dizer respeito ao *âmbito espacial da hipótese de incidência normativa* (*jurisdiction to prescribe*)[120].

Daí ser correto afirmar que a principal conclusão que se pode tirar do caso *Lotus* é que o princípio da territorialidade possui, como aspecto nuclear, a impossibilidade de assegurar a execução (eficácia ou *enforcement*) de leis fora do território nacional[121].

A nosso ver, no entanto, o caso *Lotus* possui, a par do inegável mérito exposto acima, um segundo mérito: nele, a Corte firmou, inequivocamente, a necessidade de se ter um critério de conexão para que um fato ocorrido no exterior e previsto na hipótese normativa seja alcançado pela jurisdição nacional tão logo a eficácia normativa possa ser assegurada em território nacional. No caso, o que se pode chamar de "critério de conexão" consistia no fato de que o acidente ocorrido em alto-mar envolveu uma embarcação portadora de bandeira turca, tendo vitimado cidadãos turcos.

Não se pode perder de vista que, ao fim e ao cabo, a Corte considerou que a Turquia havia exercido validamente a sua jurisdição penal sobre fatos ocorridos fora do seu território uma vez que "regra alguma do Direito Internacional impede que um Estado, cuja bandeira

---

[120] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. *Op. Cit.,* p. 19.
[121] SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *Op. Cit.,* 328-330.

portava a embarcação onde se fizeram presentes os efeitos da ofensa cometida, de entender que a ofensa ocorreu no seu próprio território e processar, neste sentido, o seu autor"[122].

A prevalecer o raciocínio da Corte, a lei turca não poderia prever, em sua hipótese de incidência, a jurisdição penal da Turquia sobre crimes cometidos fora do seu território que não guardassem relação alguma com ele.

Converge para esta mesma opinião J. Silvestre Rutsel Martha, para quem o precedente apontado, longe de ser uma negação da territorialidade em sentido material, seria a sua afirmação haja vista que o resultado do acidente se operou em embarcação regida por bandeira turca, fato considerado essencial para o reconhecimento da jurisdição penal da Turquia[123]. Em outras palavras, a crítica de Martha evidencia que a Corte jamais teria julgado a favor da Turquia na ausência de um critério de conexão – nexo de causalidade – entre o fato ocorrido e o seu território previsto na lei turca. Este critério de conexão seria, neste sentido, condição prévia e necessária para a verificação da validade da execução da lei turca tão logo a embarcação chegou à Constantinopla.

O reconhecimento, pela Corte, da necessidade de critérios de conexão é fundamental para que se compreendam os limites da soberania dos Estados, inclusive em matéria fiscal. Com efeito, uma análise das mais diferentes legislações fiscais é capaz de revelar que inexiste Estado que exerça o seu poder de tributar transações internacionais na ausência de qualquer elemento de conexão, seja subjetivo (residência ou nacionalidade), seja objetivo (fonte de produção). Há, a nosso ver, uma prática geral adotada pelos Estados, bem como a convicção de que tributar pessoas que não possuam qualquer conexão com o território nacional constitui uma agressão à soberania fiscal alheia – e, portanto, o desrespeito a um dever jurídico de respeitá-la. A tributação na ausência de um critério de conexão configura, desse modo, "abuso de conexão" (*vólkerrechtliche Missbrauchsverbot*)[124].

Neste sentido, é tão caricato quanto elucidativo o exemplo oferecido por Luís Eduardo Schoueri em que, hipoteticamente, o Estado Brasileiro pretendesse tributar a propriedade territorial e predial da Casa Branca, nos EUA. Neste caso, aponta o autor, muito embora inexista qualquer vedação expressa na Constituição Federal pátria, estaria muito

---

[122] UNITED NATIONS. The Case of S.S. Lotus. *Op. Cit*., p. 25. No original: *"[…] there is no rule of international law prohibiting the State to which the ship on which the effects of the offence have taken place belongs, from regarding the offence as having been committed in its territory and prosecuting, accordingly, the delinquent."*

[123] MARTHA, J. Silvestre Rutsel. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publication, 1989, p. 40-41.

[124] NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internationalização, Integração e Globalização Económicas. *Op. Cit*., p. 72.

claro que a pretensão tributária brasileira violaria os limites da jurisdição do Estado brasileiro[125]. Neste caso hipotético, entendemos que o Brasil não teria jurisdição fiscal sobre a Casa Branca por inexistir qualquer critério de conexão com o seu território (e, consequentemente, com a sua jurisdição tributária), o que, conforme defendemos, é uma obrigação decorrente de um costume internacional para que o Estado possa exercer o seu poder de tributar.

Note-se que a exigência de critérios de conexão para legitimar o exercício do poder de tributar não se confunde com a impossibilidade de executar normas jurídicas nacionais no exterior; ao contrário, são requisitos complementares. Esta última também encontra o seu fundamento jurídico em um costume internacional segundo o qual, na ausência de regra expressa permissiva, é defeso a um Estado executar as suas leis em território estrangeiro, tal como evidenciou a CPJI.

Discordamos, neste sentido, de Gerd W. Rothmann para quem "o poder de tributar dos vários Estados é ilimitado, não havendo limitações de Direito Internacional Público que o restrinjam [...] Concluímos, pois, que a territorialidade não diz respeito à competência tributária, mas tão somente à administração tributária"[126]. Com efeito, consoante ilustra o exemplo proposto, o que impede um Estado de prever em sua hipótese de incidência a propriedade da Casa Branca – ou qualquer outro fato que com ele não guarde nenhum elemento de conexão, não é a impossibilidade fática da sua cobrança, mas a própria inexistência de jurisdição fiscal evidenciada pela impossibilidade de se estabelecer qualquer conexão – objetiva ou subjetiva – com o território em questão.

A aplicação de todo o exposto à esfera tributária implica reconhecer que os Estados podem adotar os seguintes modelos: (i) tributação de residentes e não residentes sobre a renda oriunda apenas de fontes de produção localizadas em seu território (princípio da territorialidade ou *limited tax liability*); e (ii) tributação de residentes pela renda oriunda de fontes de produção localizadas no seu território e no exterior (princípio da universalidade ou *full tax liability*). O Brasil adota ambos os critérios para a tributação da renda[127]. A territorialidade, neste sentido, implica o reconhecimento de que o Estado não pode tributar não residentes em virtude da renda oriunda de fonte situada igualmente no exterior, ante a ausência de qualquer elemento de conexão e a impossibilidade de se assegurar a eficácia

---

[125] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op*. *Cit*., p. 111.
[126] ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar. In: *Estudos em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 216 e 219.
[127] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 586-587.

normativa fora dos limites territoriais, exceção feita à presença de convenção ou costume internacional que o permita[128].

4.2.3. A emergência do fenômeno da dupla tributação da renda

Compreender os limites da aplicação da legislação interna foi, apenas, um primeiro desafio com que os Estados se depararam.

Desafio igualmente importante adveio do fato de que a adoção de impostos de caráter pessoal aliada à ocorrência crescente de transações internacionais (embora não, ainda, como na era da globalização econômica recente) tornou necessária a introdução, através de convenções internacionais, de *normas de repartição de competência* do exercício do poder de tributar, visando-se a evitar a ocorrência do fenômeno da dupla tributação internacional da renda.

Mediante a celebração de convenções, os Estados delimitam as suas jurisdições fiscais para que, ao fazerem concessões mútuas, seja possível evitar a dupla tributação da renda e, com isso, facilitar o fluxo de capitais entre si. Seguindo-se a clássica ilustração proposta por Klaus Vogel, e defendida por Luís Eduardo Schoueri, as convenções internacionais cumprem função análoga a de uma máscara colocada contra uma fonte de luz; a luminosidade que atravessa os seus furos e frestas corresponde à parcela de jurisdição fiscal que o Estado mantém após a sua celebração, ao passo em que a luminosidade que já não pode mais ser vista corresponde à parcela abdicada de jurisdição fiscal[129]. As convenções são, portanto, instrumentos por excelência de delimitação de jurisdição fiscal e, portanto, de limitação da própria soberania fiscal. Mais adiante, defenderemos que não apenas as convenções, mas também outras fontes do Direito Internacional Público cumprem igual função.

A dupla tributação internacional da renda ocorrerá sempre que, sobre um mesmo fato imponível (materialidade tributária), incidirem duas ou mais normas jurídicas, oriundas de jurisdições fiscais distintas. Consoante leciona Alberto Xavier, *identidade de fato* e *pluralidade de normas* são os dois elementos fundamentais que levam à dupla tributação internacional da renda[130]. Visto sob outro ângulo, poderá haver dupla tributação internacional da renda sempre que ao menos um dos Estados envolvidos adote o princípio

---

[128] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *Op. Cit.*, p. 338.
[129] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. *Op. Cit.*, p. 125-126.
[130] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. *Op. Cit.*, p. 23-36.

da universalidade (*full tax liability*). É dizer, em uma hipótese em que ambos os Estados adotem o princípio da territorialidade, limitando-se a tributar, apenas, a renda oriunda de fontes de produção localizadas dentro do seu território (*limited tax liability*), inexiste possibilidade de dupla tributação jurídica, salvo determinadas hipóteses de operações triangulares[131] ou a adoção de conceitos tão distintos de fontes de produção que permita que dois ou mais Estados entendam que uma mesma fonte de produção se localiza em ambos os territórios.

Ao delimitar jurisdições fiscais, as convenções internacionais alocam competências tributárias entre os países que as celebram. Se, por um lado, é pacífico que esta é a função primordial desempenhada pelas convenções internacionais, por outro lado, igual consenso não existe quanto à extensão dos poderes que deve ser reconhecida a Estados de residência e de fonte de produção. À medida em que debates internacionais relativos à extensão das competências tributárias que deveriam ser atribuídas aos estados de residência e fonte avançaram, surgiram questionamentos quanto à *eficiência* e *equidade (igualdade)*[132].

Neste ponto, faz-se necessária um breve esclarecimento: embora sejam próximos e, por vezes, convirjam para conclusões semelhantes, equidade e eficiência não são conceitos idênticos, pois cada um deles está orientado para a proteção de uma finalidade específica: ao passo em que a *eficiência* diz respeito à *neutralidade* do sistema tributário nacional quanto à decisão de se investir dentro ou fora das fronteiras nacionais, a *equidade* diz respeito à *justiça* propriamente, pertencente tanto à esfera moral quanto jurídica, que, neste sentido, assume feição clara de "conceito interpretativo"[133].

No contexto atual, questiona-se em que medida as convenções internacionais em matéria fiscal celebradas continuam a ter por finalidade evitar a dupla tributação da renda, haja vista que, unilateralmente, muitos países já preveem métodos para se alcançar a referida finalidade. Assim, tem-se alegado que, no contexto atual, as convenções seriam desejáveis por outras finalidades, tais como a promoção da melhor compatibilidade entre as regras tributárias dos Estados signatários, a garantia de maior segurança jurídica ao investidor, a cooperação para assegurar a execução da legislação tributária dos Estados e disciplinar a

---

[131] Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2013, p. 29.
[132] O termo "equidade" decorre da tradução, para o vernáculo da língua portuguesa, do termo "*equity*" em língua inglesa. Entretanto, ao longo do presente trabalho, ao invés de fazermos referência ao termo "*equity*", faremos menção à "igualdade" pois julgamos que este termo denota um conceito, no Direito Brasileiro, que melhor se amolda à ideia de "*equity*" tal como postulada pela literatura estrangeira.
[133] Cf. VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. In: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1988, p. 153.

evasão e a elisão fiscal internacional (*i.e.*, evitar a dupla não tributação da renda), e a redução da tributação pelo Estado de fonte para a atração de investimentos externos[134].

4.2.3.1. Neutralidade fiscal internacional

Em relação às questões de eficiência, delas trataremos no capítulo 3 do presente trabalho. Cumpre, no presente momento, traçarmos, apenas, as suas linhas mestras.

Sustenta-se que, do ponto de vista estritamente econômico, atingir-se-á maior eficiência na exata medida em que os sistemas tributários de cada Estado sejam capazes de promover *neutralidade global* na alocação de capitais. A neutralidade pode ocorrer a partir de duas perspectivas distintas: na exportação de capitais (*capital export neutrality - CEN*); ou na importação de capitais (*capital import neutrality - CIN*).

Por um lado, a neutralidade na exportação de capitais (CEN) é promovida mediante a adoção combinada de um sistema de tributação da renda em bases universais (*full tax liability*) e o *método do crédito* para evitar a dupla tributação da renda, pelo qual é concedido crédito no valor do imposto pago no exterior o qual deverá ser compensado com o imposto devido pela pessoa jurídica residente após a inclusão dos lucros auferidos no exterior na base de cálculo do imposto[135]. A neutralidade é alcançada, neste sentido, do ponto de vista do investidor residente: onde quer que ele venha a investir, a renda oriunda do capital investido estará sujeita à mesma carga tributária, qual seja, a Estado de residência do investidor[136]. Desse modo, adotar a neutralidade na exportação de capitais implica a neutralização de qualquer benefício fiscal concedido pelos Estados de fonte para a atração de capitais, resultando no desincentivo ao investimento no exterior.

Por outro lado, fala-se em neutralidade na importação de capitais (CIN) quando a perspectiva da neutralidade está no país onde os investimentos são realizados: neste caso, o Estado de residência do investidor ou bem não deverá alcançar os rendimentos oriundos de fontes localizadas no exterior, ou bem a eles se aplicará o *método da isenção*, levando ao mesmo resultado (*limited tax liability*)[137]. Através da CIN, assegura-se ao investidor que,

---

[134] Cf. DAGAN, Tsilly. *The Costs of International Tax Cooperation*. Michigan Law and Economics Research Paper No. 02-007; and University of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 13, 2002, p. 21. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=315373 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373 (acesso em: 04/04/2018).

[135] MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. In: *Brook. Journal of International Law*, v. XXVI:4, 2001, p. 1.337-1.338 e 1.346-1.347.

[136] SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *Op. Cit.*, p. 361.

[137] Ibidem.

onde quer que ele venha a investir, ele estará sujeito à carga tributária do Estado onde o investimento foi realizado (*i.e.*, o Estado de fonte), podendo competir em igualdade de condições com os demais investidores que ali possuem a sua fonte produtora[138]. A adoção da neutralidade na importação de capitais implica, neste sentido, a manutenção, por parte do Estado de residência, dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da fonte de produção, o que resulta na maior indução à realização de investimentos no exterior – *i.e.*, à internacionalização empresarial.

Pode-se conceber, ainda, a neutralidade sob o ponto de vista nacional (*national neutrality - NN*), e não global[139]. Esta seria alcançada mediante a adoção de um sistema de tributação em bases universais combinado com o *método da dedução* do imposto devido no exterior na apuração da base de cálculo do imposto devido. Neste caso, somente haverá incentivos para que o agente econômico invista no exterior, ao invés do seu Estado de residência, caso a arrecadação tributária deste último Estado, bem como os retornos líquidos se igualem.

4.2.3.2. Igualdade fiscal internacional

Quanto às questões de equidade suscitadas pelas regras de alocação de competências, Peggy Musgrave foi a primeira autora a propor que o tema fosse analisado a partir de duas perspectivas distintas: (i) igualdade interpessoal (*inter-individual equity*) e (ii) igualdade entre nações (*inter-nation equity*).

A igualdade interpessoal, segundo aponta a autora, dependeria da adoção de um imposto incidente sobre a renda com uma base de cálculo ampla que alcançasse a renda auferida a partir de fontes de produção estrangeiras – *i.e.*, deve-se adotar o critério da universalidade da tributação da renda – pois, somente desta forma, seria possível tratar o residente que aufere renda a partir de fontes de produção nacionais da mesma forma que contribuintes que auferem renda a partir de fontes do exterior[140]. Portanto, na ausência da adoção do princípio de residência com tributação da renda em bases universais, resultaria a injustiça inter-individual no estado de residência do investidor.

---

[138] SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *Op. Cit.*, p. 361.
[139] Cf. MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 1.339-1.341; SHAVIRO, Daniel. Repensando o crédito tributário estrangeiro. In: *Revista Tributária das Américas*, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
[140] MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 1.338-1.339.

Esta perspectiva, no entanto, foi fortemente criticada por Klaus Vogel, para quem sob a perspectiva da legitimação, igualdade, integridade do sistema tributário nacional e redistribuição de renda, a igualdade inter-individual leva inexoravelmente à tributação exclusiva pelo estado da fonte de produção da renda[141].

A igualdade inter-nações, em sua formulação inicial, pleiteia que a "divisão da base de cálculo tributária e das alíquotas aplicáveis à referida parcela da base de cálculo pelos estados de fonte deve ser vista como uma questão de equidade inter-nações que requer coordenação internacional" [142]. Logicamente, a igualdade inter-nações encontra nas convenções internacionais um dos principais instrumentos por meio do qual Estados de residência e de fonte de produção repartem os seus poderes de tributar transações internacionais de modo a concretizá-la[143].

Peggy Musgrave aponta que os Estados de residência dos investidores possuem o "direito original" de tributar a renda auferida no exterior em razão do fato de que, na ausência de qualquer tributação sobre o referido rendimento, ele faria parte do "ganho nacional" ("*national gain*") do Estado de residência[144]. A autora também reconhece que os Estados de fonte possuem um interesse legítimo à tributação da renda oriunda das fontes de produção compreendidas em seu território[145]. Consoante esclarece Nancy Kaufman, a igualdade inter-nações diz respeito ao reconhecimento de competência fiscal aos Estados da fonte produtora e não dos Estados de residência, pois estes últimos tributarão invariavelmente em bases universais, o que, salvo a existência de acordo em contrário, ensejaria a tributação exclusiva no Estado de residência, de modo que, para reduzir desigualdades inter-nações, seria necessário atribuir a competência na proporção inversa à renda *per capita* dos Estados[146].

A ideia de que os Estados de residência teriam um interesse preferencial à tributação da renda auferida no exterior por seus residentes foi duramente criticada por Nancy Kaufman[147] e Klaus Vogel[148]. Para este último autor, o argumento exposto desconsidera o

---

[141] VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. *Op. Cit.*, p. 155-160.
[142] MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 1.344; KAUFMAN, Nancy H. Fairness and the Taxation of International Income. In: *Law & Policy in International Business*, v. 29, 1998, p. 189-194.
[143] MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 1.344.
[144] Ibidem, p. 1.336-1.337.
[145] Ibidem, p. 1.341-1.344.
[146] KAUFMAN, Nancy H. Fairness and the Taxation of International Income. *Op. Cit.*, p. 190-192.
[147] Ibidem, p. 193-194.
[148] VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. *Op. Cit.*, p. 160-161.

fato de que, no momento em que a renda é produzida, ela está inexoravelmente integrada à economia do Estado da fonte produtora e, portanto, sujeito à sua jurisdição fiscal. Afastando a teoria do sacrifício e acolhendo a teoria do benefício, Klaus Vogel conclui que são os Estado de fonte que concedem, em maior medida, os benefícios (conjunto de serviços públicos e demais benefícios decorrentes da existência da figura do Estado) que mais contribuem para a produção do rendimento[149].

Nas linhas acima, expusemos, detalhadamente, a origem do conceito de igualdade inter-nações, haja vista que, para os fins do presente tópico, importa destacar que, neste primeiro momento pré-globalização, o tema foi discutido, com maior vigor, do ponto de vista da alocação de competências fiscais entre Estados de residência e fonte de produção. Do mesmo modo, sob o aspecto da eficiência, houve uma batalha entre Estados de residência e de fonte no tocante à perspectiva que deveria prevalecer – *i.e.*, neutralidade na importação ou exportação de capitais.

O que se verá, nos tópicos seguintes, é que a globalização, muito embora não tenha modificado o núcleo do conceito de igualdade inter-nações, alterou a sua função retórica: a par das "batalhas" travadas no âmbito dos tratados para a repartição de competências tributárias de forma mais equânime, o desenho do sistema tributário nacional passou a ser utilizado pelos Estados, sob a justificativa de se promover a igualdade inter-nações, como forma de atração de investimentos internacionais. Ao mesmo tempo, a igualdade inter-individual passou a ser utilizada como ferramenta retórica para defender a maior cooperação fiscal entre os Estados.

Por fim, antes de passarmos à realidade pós-globalização, cumpre esclarecer que, não obstante a primeira convenção internacional destinada a evitar a dupla tributação da renda tenha sido celebrado em 1899 entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia[150], foi apenas após a condução dos trabalhos pela Liga das Nações, nos anos 1920, que resultaram nas primeiras convenções-modelo, que a prática da celebração de convenções com tal finalidade se disseminou pelo mundo, inspirados nos elementos de conexão subjetivo e objetivo já tratados anteriormente. Posteriormente, tais trabalhos foram conduzidos pela OCDE e ONU, as quais, na atualidade, possuem protagonismo internacional no tocante à formulação e

---

[149] VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. *Op. Cit.*, p. 160-161.

[150] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. In: *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Produtos Jurídicos, 2014.

revisão das convenções-modelo e dos seus respectivos comentários, bem como na proposta de políticas tributárias internacionais.

No capítulo 3, nos debruçaremos a analisar, em maiores detalhes, o papel desempenhado pelas referidas OIs no plano das políticas tributárias internacionais, bastando, por ora, esta breve referência.

4.3. A soberania fiscal relativa na era pós-globalização

4.3.1. A soberania fiscal pós-globalização: a emergência de novos limites

A soberania, antes "exclusiva", transformou-se em "inclusiva", após o fenômeno da globalização econômica recente, haja vista que os elementos externos – *i.e.*, o desenho dos sistemas tributários dos demais Estados e o efeito das políticas tributárias nacionais nos agentes econômicos externos – passaram a integrar o universo de preocupações do legislador tributário.

A principal razão que justifica esta transformação da soberania fiscal dos Estados é a elevada mobilidade que as inovações tecnológicas e organizacionais trouxeram ao capital[151]. Ora, sendo o capital extremamente móvel ao redor do globo, os Estados passaram, neste momento, a poder utilizar o desenho do seu sistema tributário como importante ferramenta de atração de investimentos internacionais, seja na forma de investimento direto do exterior, seja na forma de investimento em portfólio[152]. Esta nova faculdade, antes inexistente, criou, por consequência, a chamada concorrência fiscal internacional entre os países – sejam eles desenvolvidos ou em desenvolvimento. É neste contexto que multiplicaram-se os chamados "paraísos fiscais", ou seja, jurisdições fiscais dispostas a oferecer baixa carga tributária bem como um regime jurídico que assegura elevada opacidade e proteção ao sigilo de determinadas informações (*e.g.*, bancárias e de composição societária), como estratégia destinada a atrair capital externo para o seu território e coletar tributos, ainda que em volume bastante reduzido.

Deve-se ter em vista que, deixar de tributar os rendimentos provenientes do capital e passar a tributar o consumo interno e o rendimento do trabalho assalariado, como forma de

---

[151] Por "mobilidade", entenda-se a capacidade de alocar o capital em diferentes jurisdições fiscais do globo a custos relativamente baixos e com elevada rapidez.

[152] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Op. Cit.*, p. 1.575-1.576.

corrigir os efeitos da concorrência fiscal internacional na arrecadação nacional, possui efeitos nefastos sobre as políticas de redistribuição de renda praticadas pelos Estados, haja vista que a carga tributária passa a ser suportada, em maior extensão, pelos segmentos da população que possuem menor renda, além, é claro, de desencorajar o trabalho, bem como a sua criação (elevando a taxa de desemprego), e induzir o consumo no exterior[153].

Ao mesmo tempo, os Estados – sobretudo, os mais desenvolvidos – se veem obrigados a manter a prestação de serviços e os benefícios sociais concedidos em virtude da adoção do modelo do Estado de Bem-Estar Social (*welfare state*), sem, no entanto, recorrer ao isolamento que caracterizou a primeira fase do processo de globalização mundial (1850-1914), sob pena de perda de todos os inegáveis benefícios trazidos pela globalização recente[154]. Mais adiante, analisaremos em maior profundidade tais argumentos[155].

Diante deste contexto, releva-se muito correta a afirmação de Reuven Avi-Yonah para quem "a globalização, por um lado, leva à maior pressão pela arrecadação tributária, mas, por outro lado, limita a capacidade governamental de arrecadação"[156].

Charles McLure Jr. aponta que a globalização econômica pressionou as regras tributárias então existentes, de modo a criar novas e significativas limitações ao poder de tributar dos Estados[157]. Isto porque, na realidade atual: (i) há diversas transações realizadas entre entidades jurídicas vinculadas, (ii) a presença física em um país deixou de ser requisito necessário para a realização de investimentos e negócios; (iii) os intangíveis e serviços possuem elevado valor em diversas transações realizadas; (iv) os ativos intangíveis passaram a ser elementos centrais de geração de valor; (v) houve o desenvolvimento expressivo dos sistemas de telecomunicação; (vi) o capital se tornou muito móvel, conforme apontamos acima; (vii) dividendos e juros não são mais facilmente distinguíveis devido à criação de novos instrumentos financeiros; (viii) há dificuldades em identificar o Estado de residência de uma empresa; (ix) é comum o investimento em Estado distinto daquele onde reside o investidor; e (x) os paraísos fiscais passaram a representar uma ameaça real à arrecadação tributária dos demais países.

Diante deste novo contexto imposto pela globalização, não é de se duvidar que o exercício da soberania fiscal dos Estados passou a demonstrar elevada *interdependência*: o

---

[153] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Op. Cit.*, p. 1.575-1.576.p. 1.577-1.578.
[154] Ibidem.
[155] Veja-se o tópico 5.2 deste capítulo.
[156] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Op. Cit.*, p. 1.578.
[157] MCLURE JR, Charles E. Globalization, Tax Rules and National Sovereignty. *Op. Cit.*, 2001, p. 334.

modo como um país exerce a sua soberania fiscal pode afetar, diretamente, a soberania fiscal de outro país. Daí a importância do referencial externo para a tomada de decisão quanto às políticas tributárias a serem adotadas. A par dos objetivos que já orientavam o desenho das políticas tributárias na era pré-globalização – *i.e.*, tributar de acordo com capacidade contributiva, através da adoção de elementos de conexão fortes, o legislador tributário se depara, agora, com o desafio de assegurar a eficácia da legislação tributária interna[158].

Do ponto de vista das normas que, neste momento, passaram a assumir maior importância – sobretudo se tivermos em mente que a tônica das políticas tributárias passou a ser assegurar a eficácia da legislação tributária interna, estimamos que, se, na era pré-globalização, a tônica recaiu sobre as *normas substanciais de conflito e materiais*, na era pós-globalização, a par das referidas normas, o foco passa a ser as *normas instrumentais* que, nas palavras de Alberto Xavier, "se situam, não na esfera de delimitação da competência legislativa dos Estados em presença, mas de delimitação da eficácia das leis no espaço, mediante a prática de atos de império pelos órgãos nacionais de aplicação do Direito"[159]. Tais normas podem ser oriundas de fontes de produção do Direito nacionais ou internacionais[160].

Mais do que em qualquer momento da história, a cooperação fiscal se tornou elemento-chave para assegurar a eficácia do sistema tributário interno de todos os Estados, em especial dos Estados de Bem-Estar Social, em sua maioria, desenvolvidos.

4.3.2. A Territorialidade Contemporânea

No contexto atual, a questão que se coloca é: a globalização econômica, ao relativizar a soberania fiscal, passou a impor novos limites à territorialidade tributária?

Vimos, anteriormente, que o caso *Lotus* impõe dois limites centrais à jurisdição fiscal dos Estados: (i) a impossibilidade de os Estados executarem as suas leis tributárias para além das suas fronteiras internas (*i.e.*, a territorialidade em sentido formal); e (ii) a exigência de elementos de conexão entre a pessoa (princípio de residência) ou fato gerador (princípio da fonte produtora) com o território como condição para o exercício legítimo da jurisdição fiscal, critério este que, uma vez atendido, permite que a lei tributária interna preveja, em sua hipótese de incidência, fatos ocorridos no exterior.

---

[158] GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. *Op. Cit.*, p. 78-82.
[159] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. *Op. Cit.*, p. 42-43.
[160] Ibidem.

No tocante ao primeiro requisito, parece-nos que a nova realidade em nada alterará o fato de que os países continuam impossibilitados de executarem as suas leis no exterior. A maior evidência desta afirmação é o fato de que as Convenções-Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da OCDE e ONU – utilizadas, internacionalmente, como ponto de partida para a negociação entre Estados – possui cláusula de assistência mútua para a coleta de impostos (artigo 27), a qual se aplica sempre que um Estado Contratante possuir um crédito tributário (*revenue claim*) em face de contribuinte que não se encontre em seu território, mas no outro Estado Contratante. Outro exemplo é a cláusula de troca de informações contida em ambas as Convenções-Modelo (artigo 26) em que as partes, mediante requerimento, trocam informações "previsivelmente relevantes" para a aplicação das disposições do referido tratado, ou para a execução da legislação tributária interna relativa a tributos de qualquer natureza. Ora, caso os Estados pudessem, desde o princípio, executar créditos tributários e obter informações em circunstâncias em que o exercício de tais prerrogativas implicasse adentrar em domínio territorial alheio, as referidas cláusulas contidas nas convenções-modelo seriam desnecessárias.

A prática dos países no sentido de buscar cooperação internacional para assegurar a eficácia da sua legislação interna, conforme demonstraremos no capítulo 3, não leva a crer que, no contexto atual, a execução de normas fora dos limites territoriais nacionais passou a ser aceitável. A jurisprudência da CIJ, a este respeito, tampouco indica uma modificação substancial do entendimento estabelecido anteriormente.

Em relação ao segundo requisito, no entanto, a resposta à questão proposta torna-se mais desafiadora. Conquanto nada leve a crer que os Estados irão abdicar dos princípios de residência (em alguns casos, nacionalidade) e fonte como elementos de conexão necessários com o seu território para o exercício do poder de tributar, a questão que se coloca para o futuro é saber até onde as normas tributárias – em especial, as normas instrumentais de Direito Interno ou Direito Internacional – podem ir para assegurar a eficácia das normas tributárias internas amparadas nos princípios da residência e da fonte produtora.

Há dois exemplos de normas instrumentais de Direito Interno e Direito Internacional que podem ser citados para ilustrar a afirmação feita acima.

O primeiro exemplo consiste no chamado *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) previsto nas seções 1.298 (f), 1.471, 1.473 e 6.038D do *United States Internal Revenue Code*. Em brevíssima síntese, nos termos do FATCA, instituições financeiras localizadas fora do território norte-americano estão obrigadas a informar dados relativos a contas mantidas por cidadãos norte-americanos sob pena de sofrerem a incidência de

imposto sobre a renda retido na fonte por instituições localizadas em território norte-americano no percentual de 30% sobre o valor bruto do rendimento remetido. O FATCA será discutido, em maiores detalhes, no capítulo 3[161]. Por ora, basta destacar que o referido regime consiste, a toda evidência, em medida destinada a assegurar que haverá a troca de informações para fins de assegurar a eficácia da legislação tributária norte-americana, mais precisamente o critério de conexão da nacionalidade adotado pela legislação norte-americana para tributar.

O segundo exemplo é o plano de combate ao BEPS proposto pela OCDE. Apesar de a natureza das diretrizes estabelecidas nos 15 planos de ação ser de mera recomendação o que, portanto, não vincularia os Estados, é fato que, em um contexto em que os Estados se veem incapacitados de exercer controle efetivo sobre o seu sistema tributário, as pressões para que os Estados cheguem a um acordo quanto ao conteúdo mínimo da cooperação internacional acabam repercutindo diretamente na normatividade das recomendações proferidas[162].

Neste contexto, a despeito dos questionamentos que podem ser feitos ao FATCA no tocante ao respeito à territorialidade em sentido formal bem como ao plano de combate ao BEPS em relação à normatividade das diretrizes estabelecidas, devemos nos questionar, antes disso, se a mera existência destes exemplos não estaria a indicar uma nova territorialidade – i.e. uma "territorialidade contemporânea" – distinta da territorialidade clássica descrita anteriormente.

A nosso ver, estamos diante de uma nova territorialidade que, conquanto tenha mantido as balizas anteriormente firmadas, enfrenta o principal desafio de lidar com novas normas internas e internacionais, de natureza instrumental, destinadas a assegurar a eficácia dos tradicionais elementos de conexão.

4.3.3. O desafio atual está no fenômeno da dupla não tributação da renda

A dupla não tributação da renda consistiria na imagem reflexa oposta à da dupla tributação da renda[163]. O princípio que a ampara seria o chamado "*single tax principle*"

---

[161] Veja-se o tópico 3.2.7 do capítulo 3.
[162] Vejam-se os capítulos 3 e 4.
[163] Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? In: *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, Gainesville: Florida University, 2014, p. p. 80.

segundo o qual a renda, em transações internacionais, não deveria ser tributada nem mais nem menos do que uma única vez[164].

Ao passo em que o foco dos Estados e das OIs estava no combate à dupla tributação da renda na era pré-globalização, com a chegada da globalização, os esforços internacionais passaram a se concentrar, com maior tônica, no combate à dupla não tributação. A dupla não tributação da renda seria o resultado de transações internacionais que se aproveitam de oportunidades geradas seja pela divergência das legislações tributárias, seja pela prática da concorrência fiscal internacional, para que a geração de renda se dê em jurisdições fiscais de baixa pressão fiscal e o reconhecimento de despesas se dê em jurisdições fiscais de elevada pressão fiscal (*i.e.*, o fenômeno do BEPS)[165].

Assegurar a eficácia da legislação tributária interna se tornou, consoante já expusemos, o grande desafio de boa parte dos Estados. Outros Estados, no entanto, se aproveitaram deste momento para atrair investimentos internacionais para o seu território. O conceito de igualdade inter-nações (*inter-nations equity*) passou por notória transformação: antes adstrita ao pleito da distribuição de competências tributárias mais igualitária através da celebração de convenções fiscais, agora a igualdade inter-nações passa a ser utilizada por diversos Estados como argumento para a não cooperação, ou seja, ou bem para manter comportamento competitivo na atração de investimentos internacionais ou bem para que se recusar a aderir a planos de cooperação fiscal internacional propostos por OIs[166]. Em outras palavras, igualdade inter-nações passou a ser, em alguma medida, um argumento contra o plano criado pela OCDE de combate à dupla não tributação da renda.

Na sequência, analisaremos criticamente os argumentos favoráveis e contrários à cooperação na esfera internacional para o combate à dupla não tributação da renda.

---

[164] Cf. AVI-YONAH. Reuven S. *International Tax as International Law*: an Analysis of the International Tax Regime. New York: Cambridge University Press, 2007, p. 03.

[165] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013.

[166] Na literatura recente, há diversos autores que ou bem expõe este raciocínio defendido por países em desenvolvimento, ou bem posicionam-se de forma bastante crítica à cooperação fiscal proposta no cenário global. Estes argumentos serão abordados ao longo do presente capítulo, bem como dos próximos. Confira-se, neste sentido: RING, Diane. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: the Role of Tax Sovereignty in Shapping Tax Cooperation. *Op. Cit.*; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? *Op. Cit.*; ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International tax Imperialism'. *Op. Cit.*

5. Os desafios do planejamento tributário internacional: entre a cooperação e a competição fiscal internacional

5.1. O conceito de planejamento tributário internacional

Até o presente estágio deste trabalho, o leitor já pôde se deparar com noções que compõem o conceito de planejamento tributário internacional em diversos dos tópicos em que se abordou a transição da soberania fiscal em sua feição quase absoluta para a sua feição atual relativa. Em especial, a ideia de que a globalização tornou o exercício do poder de tributar interdependente já é capaz de revelar a essência do planejamento tributário internacional, qual seja, a possibilidade de escolha que é dada ao contribuinte quanto à jurisdição fiscal à qual deseja submeter a si mesmo ou parte das suas operações. Esta possibilidade de escolha, por sua vez, só é possível em um mundo minimamente integrado do ponto de vista econômico. Daí a relevância do atual estágio de globalização em que nos encontramos.

No presente momento, importa reunir todos os fragmentos conceituais empregados quando da exposição das ideias que foram objeto de cada um dos tópicos tratados anteriormente para que se tenha a clareza absoluta acerca *do que* exatamente estamos falando ao nos referirmos ao termo "planejamento tributário internacional".

Inicialmente, cumpre pontuar que, para todos os efeitos, consideraremos a expressão *planejamento tributário internacional* como equivalente à figura da *elisão fiscal internacional*, pelas razões que serão detalhadas adiante.

A figura da elisão fiscal quando analisada no plano interno e no plano internacional possui diferentes nuances e, comumente, é praticada de formas distintas. No entanto, não se pode dizer que a mera transposição de planos – *i.e.*, do interno ao internacional - tenha o condão de negar a essência comum aos dois conceitos.

Do ponto de vista interno, a prática de elisão fiscal corresponde ao conjunto de atos negociais formalmente lícitos, praticados intencionalmente pelo contribuinte, anteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cuja consequência seja alcançar o mesmo resultado econômico que de outro modo seria alcançado pela prática de conduta

elencada pela norma jurídico-tributária na sua hipótese de incidência (conduta típica) sem, no entanto, consistir *per se* em uma conduta típica[167].

A elisão fiscal se diferencia da hipótese de evasão fiscal em razão de dois elementos que devem ser considerados conjuntamente[168]. O primeiro elemento consiste na *licitude* do ato: ao passo em que a elisão fiscal é caracterizada pela prática de atos formalmente lícitos, na evasão recorre-se a meios fraudulentos - *i.e.*, ilícitos – para o recolhimento da menor exação tributária possível. O segundo elemento é a *temporalidade* do ato: na elisão fiscal, tem-se a prática de atos destinados a evitar o surgimento da obrigação tributária, portanto, realizados anteriormente à ocorrência do fato gerador, ao passo em que, na evasão fiscal, há a prática de atos posteriores à ocorrência do fato gerador destinados a frustrar a satisfação de tributo que já se reputa devido. As expressões *tax avoidance* e *tax evasion* utilizadas no vernáculo da língua inglesa estabelecem com precisão a diferença, respectivamente, entre a elisão fiscal e a evasão fiscal.

O planejamento tributário, por corresponder a uma conduta lícita praticada pelo contribuinte anteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, jamais poderia ser considerado hipótese de evasão fiscal. A única figura previamente existente na legislação em vigor, portanto, que se amolda à figura do planejamento tributário é a elisão fiscal, conforme destaca Marco Aurélio Greco[169]. Conforme demonstraremos, esta afirmação é igualmente verdade quando se adota a perspectiva internacional.

Passando-se ao ponto de vista das operações internacionais, observa-se que a elisão fiscal opera de maneira distinta, conquanto os elementos que a diferenciam da evasão fiscal permaneçam sendo os mesmos critérios apontados. Aqui, as ferramentas utilizadas são bastante diferentes daquelas tradicionalmente utilizadas no âmbito interno – *i.e.*, a prática de negócios jurídicos positivados e regulamentados pela legislação interna, inclusive no tocante ao seu tratamento tributário.

A principal ferramenta utilizada para atingir economia fiscal é o que Bernard Castagnède denomina de "estrutura fiscal internacional" (*structure fiscale internationale*), a

---

[167] Convergem para formulação proposta os seguintes autores: HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária e a recente legislação brasileira. In: *Justiça Tributária* - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 81-82; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor em co-edição com o IBET, 1977, p. 32; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 87; NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 134-135.

[168] Cf. HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária e a recente legislação brasileira. *Op. Cit.*, p. 256.

[169] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 81-82.

qual é composta por três referenciais normativos distintos, a saber: (i) as normas do Estado de residência da sociedade investidora; (ii) as normas do Estado de fonte das sociedades investidas; e, por fim, (iii) as normas decorrentes da relação formalizada ou não por uma convenção em matéria tributária entre esses dois Estados[170].

Alberto Xavier pondera, ainda, que a elisão fiscal internacional se assenta em um duplo pressuposto: o primeiro corresponde à existência de dois ou mais ordenamentos jurídico-tributários dos quais um ou mais se apresentem, diante de uma determinada situação em concreto (que será objeto da elisão fiscal), mais favorável do que o outro; o segundo corresponde à possibilidade de escolha, pelo contribuinte, do ordenamento jurídico-tributário ao qual ele estará sujeito pela influência voluntária na produção do fato gerador[171].

É justamente esta "possibilidade de escolha" ao qual o autor faz referência que se tornou possível à medida em que a globalização econômica se aprofundou. Em regra, busca-se alocar maiores resultados tributáveis em jurisdições fiscais com menor pressão fiscal e maiores despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda corporativa de países com maior pressão fiscal. Isso ocorre mediante a manipulação dos elementos de conexão subjetivo (residência ou domicílio fiscal do investidor) e objetivo (local da fonte de produção)[172].

Ao encontro das manifestações doutrinárias acima expostas, Heleno Tôrres destaca que o planejamento tributário internacional "está constituído pelas análises das diferenças entre os ordenamentos envolvidos e, em especial, das distintas qualificações que os ordenamentos utilizam (...) bem como o regime jurídico adotado para as operações típicas de planejamento tributário internacional"[173]. Observa-se, a partir da leitura deste último trecho, que o planejamento tributário internacional também ocorre quando duas jurisdições fiscais atribuem diferentes qualificações jurídicas a uma mesma transação ou entidade jurídica. Neste caso, o contribuinte poderá se aproveitar das diferentes qualificações jurídica para lograr êxito em atingir economia fiscal.

O conflito de qualificações é um dos maiores desafios com o qual se depara o Direito Tributário Internacional, haja vista que as qualificações atribuídas pelos ordenamentos jurídicos internos dos países possuem grande importância na determinação do tratamento

---

[170] CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de Fiscalité Internationale*. Paris: Presses Universitaire de France, 2010, p. 81.
[171] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. *Op. Cit*., p. 271-272.
[172] Ibidem, p. 272-273.
[173] TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 55.

tributário de transações internacionais, mesmo quando os países envolvidos celebraram convenção internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Apesar de o artigo 3º, parágrafo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU privilegiar a adoção dos significados atribuídos pelo texto das próprias convenções, acordados pelas partes e oriundo do seu contexto, o referido dispositivo autoriza que se recorra à legislação interna dos países para que se busque o correto significado a ser empregado pelos termos empregados.

Os possíveis conflitos de qualificação porventura existentes são a chave para a compreensão da diferenciação entre os conceitos de *planejamento tributário internacional* e *dupla não tributação da renda*. Conquanto seja através de operações de planejamento tributário internacional que se busca reduzir o ônus tributário de modo a se aproximar da situação de dupla não tributação da renda, as hipóteses em que há dupla não tributação da renda vão além daquelas em que se pratica o planejamento tributário internacional. Isto porque, ao passo em que o planejamento tributário internacional pressupõe a conduta voluntária (intencional) do contribuinte, há situações, não voluntariamente desejadas pelo contribuinte, em que há dupla não tributação simplesmente porque os Estados envolvidos adotam diferentes interpretações acerca de uma mesma entidade jurídica, instrumento jurídico ou rendimento. Não estamos com isso afirmando que os contribuintes não possam, intencionalmente, tirar proveito de situações em que há conflito de qualificação para alcançar economia tributária.

Na literatura estrangeira, é comum observar a distinção entre "*international tax planning*" e "*international tax arbitrage*", sendo esta última denotadora das situações de dupla não tributação decorrentes de conflitos de qualificação. Para os propósitos do presente trabalho, consideraremos ambas as hipóteses enquanto pertencentes à mesma categoria de *elisão fiscal internacional* e *planejamento tributário internacional* sempre que praticadas voluntariamente pelo agente econômico.

Há planejamentos tributários legítimos e ilegítimos. A consequência jurídica que advém da aceitação das estruturas criadas é a sua oponibilidade tributária – *i.e*., aceitação dos seus efeitos para fins fiscais. A tênue linha que divide os universos dos planejamentos oponíveis dos inoponíveis não é clara e os critérios de aceitação variam consideravelmente a depender da legislação e da jurisprudência formada a esse respeito em cada país. Cremos que iria muito além dos objetivos deste trabalho a sua análise pormenorizada, bastando pontuarmos a complexidade que o tema possui.

No plano interno, é comum a adoção das teorias do propósito negocial, fraude à lei, abuso de formas, abuso de direito, simulação, entre outras que são capazes de levar à

desconsideração do negócio jurídico para que a norma tributária alcance a capacidade contributiva que a operação realmente exterioriza. Alguns países recorrem à adoção de normas gerais antielisivas (*General Anti-Avoidance Rules – GAAR*) nas suas legislações tributárias para poderem enfrentar situações de abuso.

No plano internacional, a aplicação unilateral das ferramentas apontadas acima se torna problemática nas situações em que se desconsideram transações e estruturas criadas entre dois países que sejam signatários de uma mesma convenção fiscal destinada a evitar a dupla tributação da renda. Neste caso, a aplicação unilateral das referidas teorias caracteriza a prática de *treaty override* que vai de encontro às disposições convencionais justamente por dar causa a potencial dupla tributação contrárias às suas disposições[174]. É justamente com a finalidade de evitar que esta consequência que são inseridas cláusulas antielisivas nas convenções fiscais, tais como as cláusulas do tipo *principal purpose test clause* (*PPT clause*) e *limitations on benefits rules* (*LOB rules*)[175].

O problema da dupla não tributação da renda decorrente de conflitos de qualificação é, entretanto, mais complexo. Não há, neste caso, abuso na utilização das convenções internacionais, mas mero tratamento tributário distinto conferido por duas ou mais jurisdições fiscais capazes de duplicar deduções ou não incluir na base de cálculo, em uma jurisdição fiscal, pagamentos previamente deduzidos da base de cálculo apurada em outra jurisdição fiscal. Em outras palavras, conflitos de qualificação ocorrem em razão da inexistência de qualquer patamar mínimo de harmonização fiscal entre os países[176].

Em suma, entendemos que o planejamento tributário internacional, assim compreendido como equivalente à elisão fiscal internacional, consiste, fundamentalmente, na manipulação voluntária, pelo contribuinte, dos elementos de conexão subjetivo e/ou objetivo com a finalidade de submeter a renda à tributação em jurisdições de menor pressão fiscal e alocar despesas dedutíveis em jurisdições de maior pressão fiscal ou, ainda, tirar proveito das diferentes qualificação jurídicas conferidas por cada uma das jurisdições fiscais o determinados rendimentos, pessoas ou instrumentos que sejam capazes de reduzir a carga tributária que se esperaria obter caso os países adotassem uma qualificação jurídica uniforme.

---

[174] LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*. *Op. Cit*. p. 38.
[175] Veja-se o tópico 4.1.1.6 do capítulo 3.
[176] Vejam-se maiores detalhes no tópico 4.1.1.2 do capítulo 3.

5.2. A cooperação fiscal internacional é a melhor alternativa?

A necessidade de cooperação fiscal para combater a "concorrência fiscal lesiva" (*harmful tax competition*), bem como o próprio fenômeno do BEPS, divide interesses entre países desenvolvidos e em desenvolvimento que vão muito além da retórica aparentemente simples e inquestionável apresentada pela OCDE nos seus relatórios. Em linha com o quanto já apresentamos no decorrer deste capítulo, em razão dos interesses nacionais envolvidos, o tema da cooperação fiscal internacional deve ser compreendido tomando-se como ponto de partida o fato de que os atores em questão – únicos capazes de promover a cooperação fiscal internacional para o combate aos "planejamentos fiscais agressivos" – são Estados Soberanos[177]. É justamente o fato de os atores em questão serem dotados de soberania que torna a cooperação em matéria fiscal especialmente desafiadora.

Na sequência, abordaremos os interesses e respectivos argumentos a favor da cooperação fiscal internacional, bem como os argumentos que demonstram um forte ceticismo e, portanto, postulam, ou bem que a cooperação se dê sob determinadas condições, ou bem a própria concorrência fiscal. Ao final da exposição dos principais pontos de vista em debate, apresentaremos o nosso posicionamento pessoal, acerca do mérito do debate, bem como da sua natureza.

5.2.1. Argumentos favoráveis à Cooperação Fiscal Internacional

Preocupados com a promoção da igualdade inter-individual (*inter-individual equity*) estão os países que defendem a cooperação fiscal internacional enquanto medida necessária para que eles possam assegurar direitos fundamentais e sociais à sua população, bem como conduzir políticas de redistribuição de renda[178].

Os argumentos favoráveis à cooperação fiscal internacional têm, como principal pilar de apoio, as consequências globais advindas da competição entre as jurisdições fiscais para a atração de capitais. Tais consequências foram destacadas pela OCDE em diversas ocasiões nas últimas décadas e consistem na ideia de que, na ausência de cooperação internacional, a competição entre os Estados para atrair investimentos através da modulação das suas políticas tributárias ou, ainda, as oportunidades ensejadas pelas diferenças entre as

---

[177] RING, Diane. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: the Role of Tax Sovereignty in Shapping Tax Cooperation. *Op. Cit.*, p. 17-20.
[178] Ibidem, p. 22-28.

legislações fiscais (*mismatches*) para a erosão das bases de cálculo e a transferência artificial de resultados tributáveis para outras jurisdições, colocariam em xeque a capacidade de arrecadação dos países e, consequentemente, a prestação de serviços públicos e a execução de políticas de redistribuição de renda[179]. Ou seja: na ausência de cooperação fiscal, a promoção de igualdade inter-individual e a manutenção do Estado de Bem-Estar Social estariam ameaçadas.

Os países desenvolvidos são, neste quadro, os atores que mais têm a perder; afinal, eles estão comprometidos com um sistema caro de Estado de Bem-Estar Social, sua população se torna progressivamente mais idosa sem a contrapartida de crescimento demográfico, e são essas as localidades, de elevada pressão fiscal, que possuem o maior potencial para perder arrecadação tributária com a globalização e as estratégias de planejamento tributário que ela trouxe[180]. Há, no entanto, países emergentes, tais como os BRICS [181], que, no cenário atual, também comungam, até certo ponto, das mesmas preocupações, ainda que em menor extensão.

A OCDE insiste no cenário hipotético de que, admitida a competição irrestrita entre as jurisdições fiscais, a tendência seria que todos os países reduzissem sua carga tributária relativa sobre os rendimentos oriundos do capital internacional a zero, fenômeno conhecido pela expressão "*race to the bottom*"[182].

Uma vez que a "corrida" tenha se iniciado – e ela já se iniciou, nenhum Estado estaria imune aos seus efeitos. Neste sentido, a carga tributária, bem como os bens e serviços públicos, dos Estados teria se tornado uma "moeda de troca" plenamente negociável pelos Estados para a atração de investimentos internacionais[183]. A questão está em saber até que ponto os Estados estão dispostos a ir para atrair investimentos. Neste contexto, os Estados aceitariam reduzir a sua carga tributária até o ponto em que os demais fatores de atração de investimentos – *e.g.*, infraestrutura, posição geográfica, estabilidade política e mercado ou proximidade a mercados-alvo – se tornem mais relevantes, momento em que o fator tributário já não seria mais capaz de afetar a decisão do investidor. Hipoteticamente, em um

---

[179] Cf. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op. Cit*., p. 13-18; OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 15-33.
[180] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State *Op. Cit*., p. 1.632-1.639.
[181] Trata-se do grupo das nações emergentes com maior proeminência econômica no cenário atual: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.
[182] OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. *Op. Cit.,* p. 21.
[183] DAGAN, Tsilly. International Tax and Global Justice. In: *Theoretical Inquiries in Law*, n. 18, 2017, p. 15. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2762110 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2762110 (acesso em 09/04/2018).

cenário em que todos os países competissem em plena igualdade de condições com relação a todos os demais fatores extratributários, a competição fiscal levaria à redução à zero da alíquota aplicável sobre os rendimentos decorrentes do capital estrangeiro.

Ao explicar as bases lógicas do raciocínio que ampara o argumento do "*race to the bottom*", Julie Roin compara o comportamento dos Estados, para a atração de investimento estrangeiro, ao comportamento de agentes de mercado, em um mercado de concorrência perfeita, ofertando um bem altamente fungível (demanda elástica). Neste cenário, o "custo tributário" tenderia a ser anulado, tal como eventuais custos também o seriam no cenário em que empresas atuassem em um mercado de concorrência perfeita com a finalidade de ofertar produtos e serviços ao "preço de mercado" (determinado pelo ponto de intersecção entre oferta e demanda). A autora reconhece, no entanto, que os Estados não tendem a harmonizar as suas alíquotas tributárias a zero, pois, na sua visão, os fatores extratributários (governo, infraestrutura, mercado, entre outros) não são fungíveis tal como o referido raciocínio pressupõe[184].

Ademais, segundo a OCDE, a chamada "concorrência fiscal lesiva" (*harmful tax competition*), praticada pelas jurisdições fiscais através da constituição de paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados – os quais serão definidos e tratados no capítulo 3 deste trabalho[185] – seria capaz de: (i) distorcer fluxos de investimentos; (ii) comprometer a integridade e a justiça dos sistemas tributários; (iii) desencorajar o respeito à legislação fiscal pelos contribuintes; (iv) redefinir a desejável estrutura tributária, a participação de cada tributação na arrecadação total, bem como os gastos públicos; (v) provocar a migração de parcela da carga tributária para materialidades com menor mobilidade (*e.g.*, trabalho assalariado, propriedade e consumo); e (vi) aumentar os custos administrativos incorridos para a aplicação e execução da legislação tributária[186]. Ou seja, a OCDE entendeu que os eventuais benefícios ensejados pela competição para a atração de capitais seriam anulados pelo custo social reflexo, consistente no comprometimento da justiça do sistema tributário, o qual se afastaria do ideal redistributivo. Para evitar estas indesejáveis consequências, a única alternativa possível seria a intensificação da cooperação internacional[187].

Neste estado de coisas, a cooperação fiscal internacional teria por finalidade assegurar que a renda com maior mobilidade não fosse capaz de escapar da tributação, o que

---

[184] ROIN, Julie. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. In: *The Georgetown Law Journal*, n. 89, 2001, p. 549-555.
[185] Veja-se o tópico 3.1 do capítulo 3.
[186] OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. *Op. Cit.,* p. 16.
[187] Ibidem, p. 18.

naturalmente ocorreria em um cenário de forte competição[188]. Ademais, a cooperação fiscal internacional é justificada, também, nas palavras de Reuven Avi-Yonah, haja vista que os benefícios tributários possuiriam efeito restrito, senão nulo, nas decisões quanto à alocação de capitais, de modo que os ganhos marginais de eficiência decorrentes da competição seriam mínimos, no melhor dos cenários[189].

Corroborando com a ideia de que o incentivo tributário possuiria efeito muito limitado para a atração de investimentos estrangeiros, Jeffrey Owens[190] defende que os Estados deveriam modelar os seus sistemas tributários para fortalecer os doze pilares a que se refere o Relatório de Competitividade Global elaborado pelo Fórum Global Econômico[191] - *i.e.*, as instituições (jurídicas e administrativas), o ambiente macroeconômico, sistema educacional e de profissionalização, elevada eficiência de mercado, elevada eficiência do mercado de trabalho, desenvolvimento do mercado financeiro, comércio internacional, sofisticação dos negócios realizados e tecnologia e inovação. Neste contexto, o desenho do sistema tributário de modo a fortalecer os pilares apontados teria maior peso do que a mera redução da base ou das alíquotas tributárias como instrumento de atração de investimentos[192]. Não obstante, reconhecendo existirem inúmeras oportunidades para a realização de planejamento tributário "abusivo" em um ambiente altamente globalizado, o autor entende que a concorrência fiscal internacional seria capaz de beneficiar a todos os Estados envolvidos na exata medida em que "justiça, transparência e igualdade" fossem assegurados e os Estados se comprometessem a cooperar para combater planejamentos tributários abusivos[193].

A partir da análise do posicionamento de Jeffrey Owens, salta aos olhos a noção de que a concorrência fiscal deve obedecer a certas "regras do jogo", bem como que os Estados deveriam se comprometer, como condição para competirem, a cooperar, ainda que tal "dever" esteja adstrito, apenas, ao combate às formas abusivas de planejamento tributário.

Cumpre salientar que a ideia de que o fator tributário possui peso pouco determinante na decisão quanto à realização (ou não) de investimento em determinado Estado não possui

---

[188] AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Op. Cit.*, p. 1.616-1.625.
[189] Ibidem, p. 1.644-1.647.
[190] OWENS, Jeffrey. Tax Competition: To Welcome or Not? In: *Tax Law Review*, 66, 2012, p. 175-179.
[191] Confira-se: http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2014-2015/methodology/ (acesso em: 04/06/2018).
[192] Ibidem.
[193] Ibidem, p. 191.

base empírica sólida[194]. Diversamente, a lógica aponta para conclusão diametralmente oposta: o fato de muitos países negociarem a concessão de cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* quando da negociação de convenções fiscais indica que os referidos instrumentos possuem papel importante na atração de capitais, não devendo ser, portanto, subestimado o fator tributário enquanto política de atração de investimentos internacionais[195].

Sustenta-se, ainda, que a cooperação fiscal internacional, na forma de harmonização fiscal, seria preferível à concorrência fiscal em vista da sua aptidão para a manutenção da *neutralidade global* na alocação de capitais, a qual pode ocorrer a partir da neutralidade na importação ou exportação de capitais[196], cujas características centrais foram apontadas anteriormente.

Por fim, não se pode perder de vista que os problemas ensejados pela concorrência fiscal lesiva foram posteriormente incorporados aos trabalhos desenvolvidos pela OCDE relativo ao Projeto de combate ao BEPS, cujo escopo é, não obstante, muito maior do que a concorrência fiscal lesiva tratada pela organização em 1998. Trataremos, em maiores detalhes, da evolução dos trabalhos da OCDE, bem como de outras OIs, no capítulo 3 desta tese.

5.2.2. Ceticismo à Cooperação Fiscal Internacional e argumentos favoráveis à Competição Fiscal Internacional

Preocupados em atrair investimentos internacionais para a promoção de crescimento econômico, mesmo que às custas de se abrir mão de parte ou toda a arrecadação tributária deles decorrente, estão os países – sobretudo, as economias em desenvolvimento – que pleiteiam igualdade inter-nações (*inter-nation equity*)[197]. A igualdade inter-nações requer, com efeito, a distribuição mais igualitária da carga tributária internacional, inclusive por meio da adoção de regras de alocação de competências tributárias mais justas quando da

---

[194] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Sparing: A Reconsideration of the Reconsideration. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Org.) *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar, 2013, p. 113.
[195] Ibidem, p. 114.
[196] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Op. Cit.,* p. 1.604-1.611.
[197] RING, Diane. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: the Role of Tax Sovereignty in Shapping Tax Cooperation. *Op. Cit*., p. 22-28.

celebração de convenções internacionais [198] . Neste contexto, a concorrência fiscal internacional é tão mais virtuosa quanto maior a sua aptidão para concretizar a igualdade entre as nações[199].

Defende-se que a concorrência fiscal por novos residentes e pela atração de investimentos internacionais seria capaz de gerar uma pressão positiva sobre governos nacionais capaz de torná-los mais eficientes e responsáveis perante as necessidades dos seus próprios residentes, reduzindo gastos e despesas desnecessários ou ineficientes[200]. Coibir a concorrência fiscal internacional teria, neste sentido, o mesmo efeito da criação de um cartel; criar-se-ia ineficiência econômica em razão da ausência de concorrência entre os agentes envolvidos (no caso, os Estados), o que atuaria como um desincentivo para que os excessos de gastos incorridos pelo Estado fossem coibidos[201].

Sustenta-se, neste mesmo sentido, que a competição fiscal internacional, do ponto de vista interno, seria capaz de impor limites ao exercício do poder de tributar pelo Estado, em vista da sua preocupação com a manutenção da competitividade nacional no cenário internacional para a atração de investimentos estrangeiros, e de atuar como mecanismo indutor de integração da economia nacional no mercado global, sem o qual não se teria acesso a tais investimentos[202]. Além disso, alega-se que, do ponto de vista internacional, a concorrência fiscal internacional atuaria para a maximização da eficiência econômica, possibilitando que o agente econômico fizesse a escolha da jurisdição fiscal que lhe oferecesse as características econômicas, políticas, ambientais, geográficas e, também, fiscais, que mais aptas a maximizar os retornos financeiros decorrentes do seu investimento[203].

Além disso, defensores da concorrência fiscal internacional questionam, em grande medida, as consequências apontadas por muitos dos entusiastas da cooperação fiscal, detalhadas anteriormente, bem como a própria validade da previsão de que a competição fiscal, na ausência de limites, seria capaz de levar ao fenômeno do *race to the bottom*.

---

[198] RING, Diane. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: the Role of Tax Sovereignty in Shapping Tax Cooperation. *Op. Cit*., p. 28-36.
[199] DAGAN, Tsilly. Competing for Business. In: *Intertax*, v. 36, issue 5. Amsterdam: Kluwer Law International, 2008, p. 203.
[200] TIEBOUT, Charles. A Pure Theory of Local Expenditure. In: *The Journal of Political Economy*, 64, n. 05, 1956, p. 416-424.
[201] DAGAN, Tsilly. *The Costs of International Tax Cooperation*. *Op. Cit*., p. 21.
[202] GOODMUND, Tania. Is International Tax Competition a Good Thing? In: *Australian Tax Forum*, n. 21, Australia, 2006, p. 550-553.
[203] Ibidem, p. 553-556.

Julie Roin defende que a falha fundamental dos defensores da cooperação fiscal na forma de harmonização fiscal – veremos, no capítulo 3, que a harmonização fiscal é apenas uma das formas pelas quais se pode conceber a cooperação fiscal internacional – é julgar que todas as jurisdições fiscais são fungíveis entre si em termos de características econômicas, políticas, geográficas, entre outras[204]. É justamente por não serem fungíveis entre si que o desenho do sistema tributário de cada jurisdição fiscal reflete o conjunto de preferências sociais quanto às possíveis escolhas que uma sociedade pode fazer, em termos de serviços públicos, infraestrutura e metas de redistribuição de renda[205]. A concorrência fiscal internacional seria, neste sentido, um meio legítimo de internalização de tais escolhas, bem como da sua comunicação à toda a comunidade internacional[206].

A legitimidade da concorrência fiscal advém da capacidade que cada jurisdição fiscal de modelar o seu sistema tributário, no tocante à renda oriunda do capital externo, de modo a igualá-lo ao custo marginal dos serviços públicos prestados em conexão com o capital estrangeiro atraído (*e.g.*, custo de manutenção do sistema financeiro, direitos de propriedade, entre outros)[207]. A própria OCDE, no relatório de 1998, reconhece que existem formas de concorrência fiscal que são legítimas, ao passo em que outras seriam ilegítimas[208]. Partindo-se da premissa de que cada jurisdição fiscal possui custos marginais distintos[209], seria logicamente esperado que os sistemas tributários possuíssem diferentes alíquotas aplicáveis ao capital estrangeiro, o que afastaria qualquer pretensão de harmonização fiscal. Em outras palavras, cada país possui a prerrogativa de definir o tamanho do seu setor público e de refletí-lo no seu sistema tributário, prerrogativa que seria anulada caso se insistisse na harmonização fiscal enquanto espécie de cooperação internacional[210].

Ademais, Julie Roin também questiona cada uma das consequências apontadas pelos críticos da concorrência fiscal internacional, ao defender que[211]: (i) superestimou-se o montante de recursos que deixariam de ser empregados na redistribuição de renda em razão da concorrência fiscal internacional; (ii) subestimou-se o montante de recursos que podem

---

[204] ROIN, Julie. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. *Op. Cit.*, p. 561.
[205] Ibidem, p. 555-562.
[206] Ibidem, p. 558 e 560.
[207] Ibidem, p. 555-560.
[208] OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op. Cit.*, p. 09.
[209] ROIN, Julie. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. *Op. Cit.*, p. 557.
[210] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? *Op. Cit.*, p. 62-63.
[211] ROIN, Julie. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. *Op. Cit.*, p. 570-585.

ser recuperados sem a criação de efeitos negativos em termos sociais; (iii) inexiste diferença econômica entre um tributo que incide somente sobre a renda oriunda do trabalho assalariado e outro que, além de possuir esta última hipótese de incidência, incida, também, sobre a renda oriunda do capital; e (iv) é um equívoco adotar, como ponto de partida, o tributo incidente sobre a renda empresarial pré-competição.

Há, também, autores que, embora reconheçam a necessidade de cooperação fiscal, condenam a forma atualmente proposta pelos países desenvolvidos, através das OIs por eles controladas – em especial, a OCDE. Argumenta-se, neste sentido, que a forma de cooperação proposta pela organização, desde o relatório publicado em 1998 até o recente Projeto de combate ao BEPS, teria por finalidade fortalecer o atual poder de tributar dos Estados de residência, consubstanciado, sobretudo, nas regras de alocação de competência presentes nas convenções celebradas pelos Estados, razão pela qual a cooperação, em tais termos, não seria do melhor interesse dos países em desenvolvimento[212].

Para Tsilly Dagan, a cooperação fiscal internacional é utilizada como elemento retórico, no debate atual, para camuflar interesses políticos nacionais, sob três perspectivas distintas[213]: (i) unilateral, os países estariam sendo encorajados a adotar políticas tributárias capazes de promover a neutralidade global, ao passo em que, na realidade, tal neutralidade jamais poderia ser alcançada unilateralmente, o que evidencia que o debate acerca da sua adoção está permeado de interesses a depender do tipo de neutralidade que venha a ser adotada (importação ou exportação); (ii) bilateral, os países estariam sendo incentivados a celebrar tratados para evitar a dupla tributação da renda, quando tal finalidade já poderia ser – e, de fato, já é – alcançada mediante a adoção de medidas unilaterais, o que leva à conclusão de que as convenções internacionais se prestam a estabelecer a repartição da arrecadação tributária distinta daquela que ocorreria na sua ausência de modo a privilegiar, via de regra, os Estados de residência (países desenvolvidos); e (iii) multilateral, por meio da qual se busca a harmonização fiscal enquanto medida para a manutenção do Estado de Bem-Estar Social de alguns países (desenvolvidos), ao passo em que se nega aos demais (em desenvolvimento) a prerrogativa de definir carga tributária condizente com a estrutura de Estado, bem como os benefícios que lhe são associados, que tais países desejam possuir. Por

---

[212] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? *Op Cit*., p. 58-63; BRAUNER, Yariv. An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation, In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017, p. 78-82;
[213] DAGAN, Tsilly. The Costs of International Tax Cooperation. *Op. Cit*., p. 01-26.

todas essas questões, a autora conclui que a cooperação fiscal não é necessariamente desejável e, em última instância, ignora a heterogeneidade da comunidade internacional[214].

Ceticismo equivalente àquele apresentado por Tsilly Dagan é também compartilhado por Lilian Faulhaber. Para esta autora, o problema está na ausência de consenso quanto ao que se deve entender por "concorrência fiscal lesiva"[215]. Inexistindo qualquer consenso quanto aos aspectos nucleares do que deva ser entendido por "concorrência fiscal lesiva", a referida expressão acaba sendo apropriada por determinados atores – *i.e.*, OIs, grupos de Estados, *experts*, acadêmicos, entre outros – para, mediante a manipulação do seu conceito, atribuir o adjetivo "lesivo" intencionalmente às características para as quais o Estado ou grupo de Estados representados não possuem uma vantagem comparativa[216]. Em outras palavras, chama-se de "lesivo" justamente o fator que o Estado em causa não tem a oferecer para a atração de investimentos estrangeiros. A autora defende, também, que o emprego de regras antielisivas, a despeito de ser justificado com fundamento na necessidade de se combater a concorrência fiscal lesiva, acabam por dar ensejo a uma nova forma de concorrência destinada a fortalecer as vantagens comparativas dos próprios Estados que as aplicam[217][218].

5.2.3. Crítica ao debate atual

Expostas as linhas mestras do debate acerca da cooperação fiscal internacional, convém, no presente momento, avaliá-lo criticamente. A nossa crítica, neste sentido, se dividirá em duas perspectivas distintas: primeiramente, o *mérito* do debate, e, na sequência, a sua *natureza*.

No tocante ao *mérito* do debate, parece-nos que as críticas apresentadas se referem a uma específica modalidade de cooperação fiscal internacional, qual seja: a harmonização fiscal. Esta pressupõe que a cooperação dos Estados se dê especificamente no desenho das suas normas tributárias, em especial na definição da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis às transações internacionais, podendo abranger, ainda, a adoção de determinadas normas comuns (*e.g.*, *CFC rules* e normas de preços de transferência).

---

[214] DAGAN, Tsilly. The Costs of International Tax Cooperation. *Op. Cit.*, p. 36.
[215] FAULHABER, Lilian. The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory. In: *Tax Law Review*, 71, 2018, p. 24-41.
[216] Ibidem, p. 42-45.
[217] Ibidem, p. 49-52.
[218] Posicionamento semelhante é também defendido por: DEVEREUX, Michael; LORETZ, Simon. What Do We Know About Corporate Tax Competition. In: *National Tax Journal*, n. 66 (3), 2013, p. 745-774.

Sabe-se que, a par da harmonização fiscal, a cooperação fiscal internacional, enquanto gênero, abrange outras duas espécies: (i) a assistência administrativa para assegurar a arrecadação tributária bem como a transparência e a troca de informações para fins fiscais, e (ii) a coordenação de esforços entre todas as nações a fim de que se preserve um certo nível, ainda que mínimo, de tributação[219]. Neste sentido, conquanto reconheçamos a validade das críticas apresentadas quanto à harmonização fiscal, não cremos que elas possam se estender a todas as demais espécies de cooperação fiscal internacional. É dizer: há formas de cooperação, que não a harmonização fiscal, que interessam a todos os Estados, sejam eles desenvolvidos, sejam em desenvolvimento.

Não obstante, concordamos que o debate acerca da cooperação fiscal internacional está permeado de interesses que dividem países desenvolvidos e em desenvolvimento. Os Estados de residência, como regra, são os sujeitos que possuem muito mais a ganhar com a cooperação internacional, haja vista que ela se presta, tal como apontado acima, a fortalecer, no contexto atual caracterizado pela forte integração econômica, a manutenção (*status quo*) da repartição de competências tributárias que privilegia países desenvolvidos, tal como concebida desde a Sociedade da Liga das Nações na década de 1920[220].

Afirmar que os países desenvolvidos têm muito mais a perder no cenário atual não significa, no entanto, afirmar que *apenas* tais países possuem os seus interesses ameaçados. Com efeito, no atual panorama internacional, países em desenvolvimento também possuem muito a perder. Para que se tenha uma ideia disso, basta ter em mente as estratégias engendradas por contribuintes para evitar a caracterização de estabelecimentos permanentes ou, ainda, para, mediante *treaty shopping*, reduzir a alíquota de imposto de renda retido na fonte a zero. Em um cenário de BEPS, todos os países podem sair perdendo.

Neste quadro, a cooperação fiscal internacional, ainda que não sob a forma de harmonização fiscal, se torna uma necessidade global inexorável, mas parte do seu sucesso passa a depender do adequado equacionamento dos interesses de todas as nações soberanas em questão.

Consoante demonstraremos no capítulo 3, é fato que os países – desenvolvimentos e em desenvolvimento – cooperam em matéria fiscal. No entanto, para que os países desenvolvidos possam lograr êxito em promover o maior engajamento dos países em desenvolvimento para cooperar em matéria tributária, impõe-se um debate de ordem maior,

---

[219] Cf. DAGAN, Tsilly. International Tax and Global Justice. *Op. Cit.*, p. 27
[220] Veja-se o tópico 2 do capítulo 3.

improvável que venha a ocorrer, quanto à promoção da justiça distributiva em todo o mundo e não apenas no interior das fronteiras nacionais[221]. A igualdade inter-individual, bastante mencionada até o presente momento deste trabalho, já não seria mais promovida no interior dos Estados Soberanos; esta ultrapassaria, neste sentido, as fronteiras nacionais, tendo por objeto a sociedade global em sua totalidade.

Neste contexto, destaque-se que há autores, da literatura tributária[222], que defendem que a igualdade inter-individual seja promovida para além das fronteiras nacionais, bem como autores que, pertencentes à literatura de Direito Internacional[223], defendem o "constitucionalismo global" enquanto medida destinada a conferir unidade ao Direito Internacional – *i.e.*, atenuar a sua fragmentação, bem como a dar-lhe legitimidade perante a sociedade civil, debates estes que, a nosso ver, conquanto sejam autônomos, não deixam de convergir e possuir diversos pontos em comum.

Sendo verdade que a cooperação fiscal proposta pelos Estados visa a atender os seus próprios interesses políticos e econômicos, parece-nos injusto que a sua promoção concretize maior igualdade inter-individual interna em alguns Estados – normalmente nos atores mais poderosos do Direito Internacional, às custas da geração de injustiças nos demais Estados (em desenvolvimento)[224]. Desse modo, em um cenário ideal, os termos em que a cooperação fiscal internacional ocorrerá serão capazes de equacionar todos os interesses envolvidos e promover a igualdade inter-individual de toda a sociedade global.

Não estamos, no entanto, lidando com este cenário ideal. Os Estados, conquanto sejam igualmente soberanos, não possuem o mesmo poder na esfera internacional, de modo que aqueles que possuem maior poder político e econômico ditam em que termos a cooperação fiscal internacional irá ocorrer.

Há, com efeito, na doutrina especializada, a defesa da ideia de que os Estados estariam adstritos a um *dever soberano de cooperação em matéria fiscal* decorrente de um *contrato social* implícito, no qual os Estados acordam em levar em consideração os impactos

---

[221] Cf. RING, Diane. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: the Role of Tax Sovereignty in Shapping Tax Cooperation. *Op. Cit.*, p. 29-34.
[222] Cf. KUMM, Mattias. The Legitimacy of International Law: a Constitutionalist Framework of Analysis. In: *The European Journal of International Law*, v. 15 n. 5, 2004, p. 907-931.
[223] Cf. RING, Diane. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: the Role of Tax Sovereignty in Shapping Tax Cooperation. *Op. Cit.*; DAGAN, Tsilly. International Tax and Global Justice. *Op. Cit.*; CHRISTIANS, Alisson. Sovereignty, Taxation and Social Contract. *Op. Cit.*
[224] DAGAN, Tsilly. International Tax and Global Justice. *Op. Cit.*, p. 34.

das políticas tributárias internas na arrecadação tributária dos demais Estados[225]. Este dever soberano decorre, por sua vez, do fato de os Estados estarem inseridos em uma comunidade internacional que, na sua feição atual, é altamente integrada economicamente em virtude da globalização, tal como já expusemos anteriormente[226].

Resta saber – e já encaminhando para a nossa crítica quanto à natureza do debate sobre a cooperação fiscal internacional – *se* e *sob quais condições* o *dever soberano de cooperação fiscal* apontado acima se torna *jurídico*, sobretudo quando não podemos depreendê-lo diretamente das convenções internacionais em matéria fiscal celebradas pelos Estados. Mais do que isso: caso exista tal dever soberano em sentido jurídico, deve-se determinar o seu conteúdo.

A literatura tratada anteriormente falha justamente por discutir o tema do ponto de vista da sua conveniência política, enquanto mero estado ideal de coisas e a ser buscado sem, no entanto, que se identifique a eventual existência de um fenômeno jurídico – *i.e.*, de um dever soberano de cooperar em sentido jurídico. A diferença prática está justamente na assunção de que descumprir um dever jurídico implica o cometimento de um ilícito internacional passível de repercussões próprias do Direito Internacional que serão tratadas, em maiores detalhes, no capítulo 2.[227]

6. Os fundamentos e os limites ao poder de tributar decorrem do Direito Internacional Público

6.1. A subordinação do Direito Tributário Internacional às fontes de criação de direitos e obrigações de Direito Internacional Público

Conquanto se reconheça que os ramos do Direito comunguem de autonomia entre si para a adoção de princípios e regras condizentes com a sua própria lógica interna, não se pode negar que, na ausência de qualquer disposição em sentido contrário, princípios e regras de outros ramos do Direito se aplicam a um determinado ramo do Direito, sobretudo quando houver uma nítida conexão entre ambos. Neste caso, aplica-se o *princípio da totalidade do*

---

[225] Cf. CHRISTIANS, Alisson. Sovereignty, Taxation and Social Contract. *Op. Cit.*, p. 147-148; AULT, Hugh J. Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms. In: *Brooklyn Journal of International Law*, v. 34, 2009, p. 757-781.
[226] Cf. CHRISTIANS, Alisson. Sovereignty, Taxation and Social Contract. *Op. Cit.*, p. 147-148.
[227] Veja-se o tópico 2.4 do capítulo 2.

sistema jurídico, ainda que não enquanto cânone hermenêutico, para a identificação das fontes internacionais de criação de direitos e deveres jurídicos de natureza fiscal[228].

Este é justamente o caso da relação entre o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Público. O primeiro possui existência bastante limitada na ausência do segundo, sendo-lhe, portanto, subordinado no tocante às fontes de criação de direitos e deveres internacionais. É dizer: o Direito Tributário Internacional, na ausência das fontes do Direito Internacional Público, limitar-se-ia, apenas, às regras e princípios unilateralmente adotados pelos Estados para disciplinar o tratamento tributário de transações internacionais (*e.g.* regras de preços de transferência, subcapitalização, retenção de imposto de renda retido na fonte, entre outras). Não se teria, por exemplo, a disciplina conferida pelas convenções internacionais às operações transfronteiriças, com a finalidade de se evitar a dupla tributação, prever regras de alocação de competência para o exercício do poder de tributar e promover a assistência administrativa para a coleta de tributos e a troca de informações. Estes direitos e obrigações, para existirem, dependem, logicamente, da celebração de convenções internacionais.

Apesar disso, é comum que o estudo de ambas as disciplinas – Direito Internacional Público e Direito Tributário Internacional – se dê de modo apartado, sem que, muitas vezes, uma disciplina faça referência à outra.

Há três razões que justificam esta afirmação[229].

Em primeiro lugar, há uma tradição social segundo a qual o Direito Internacional é visto enquanto disciplina responsável pela promoção da paz, soberania, independência, disciplina dos Direitos Humanos, entre outros valores pouco associados à figura do Direito Tributário.

Em segundo lugar, o Direito Tributário Internacional possui uma inegável natureza técnica, o que requer um conhecimento especializado maior do que as demais temáticas normalmente analisadas nos manuais de Direito Internacional Público.

Em terceiro lugar, os aplicadores do Direito Tributário Internacional geralmente o veem como um sistema absolutamente independente, auto-suficiente, ignorando o fato de que este ramo é uma parte do Direito Internacional Público.

As noções aqui detalhadas parecem fazer parte do senso comum, sendo tratadas até como um pressuposto por qualquer profissional que milita no Direito Tributário

---

[228] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.
[229] Cf. PIJL, Hans. State Responsibility in Taxation Matters. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2006, p. 38-39.

Internacional. Assim, conquanto, em muitos casos, não se negue que o Direito Tributário Internacional seja parte integrante do Direito Internacional Público[230], o que se ignora é que o Direito Tributário Internacional se manifesta não apenas através das convenções internacionais, mas, igualmente, dos costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas que se encontram detalhados no artigo 38 do Estatuto da CIJ. Esta é uma notória consequência da visão distorcida de que o Direito Tributário Internacional seria um ramo dotado de absoluta independência e auto-suficiência perante o Direito Internacional Público. Há certa independência e auto-suficiência, mas estas são limitadas e relativas, sobretudo no tocante às fontes de produção do Direito na esfera internacional.

Em verdade, a própria dicotomia "Direito Tributário Internacional" ou "Direito Internacional Tributário" reflete muito mais do que um simples jogo de palavras: o que alternância terminológica apontada esconde é a resiliência dos acadêmicos do Direito Tributário em admitir que este ramo é muito mais dependente do Direito Internacional Público do que, à primeira vista, parece. Ao estudarmos as fontes de produção do Direito Internacional, esta inexorável verdade vem à tona, e já não pode mais ser negada.

Neste contexto, a despeito do ponto de vista que venha a ser adotado, o intérprete do Direito Tributário não pode ignorar as fontes não convencionais de criação de direitos e obrigações oriundas do Direito Internacional Público, detalhadas no artigo 38 do Estatuto da CIJ. Esta é uma realidade que, no entanto, parece estar longe de ocorrer quando se analisa a literatura acadêmica, sobretudo a brasileira.

6.2. Crítica: o debate está centrado unicamente nas convenções internacionais

Muito embora a doutrina tributária não ignore tampouco negue que direitos e obrigações internacionais podem se originar de costumes e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, pouca importância é conferida a tais fontes de produção normativa quando comparadas às convenções internacionais pela literatura pátria.

Apenas para ilustrar esta afirmação, veja-se que no magistral manual de Direito Internacional Tributário elaborado por Alberto Xavier – denominado "Direito Tributário Internacional do Brasil", o qual é considerado uma das obras mais completas sobre o tema

---

[230] Cf. BAKER, Philip. A Tributação Internacional do Século XXI. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 19, São Paulo: Dialética/IBDT, 2005, p. 42.

no Brasil, o autor trata das obrigações internacionais decorrentes de costumes internacionais em, apenas, duas páginas de toda a sua obra. Segundo o autor, apenas a imunidade dos representantes diplomáticos quanto aos impostos diretos dos Estados onde se localizam teria preenchido os requisitos necessários para a formação de um costume internacional[231].

Com a devida vênia, esta não é a única obrigação de Direito Consuetudinário Internacional em matéria fiscal, consoante este trabalho demonstrará. Neste ponto, convém destacar que, linhas atrás, apontamos que a necessidade de elementos de conexão e a impossibilidade de execução das regras fiscais fora do território nacional são costumes internacionais, inclusive reconhecidos pela CIJ. O princípio da não discriminação em matéria tributária aplicável a não residentes, além de se fazer presente nas convenções-modelo da OCDE e da ONU, e na expressiva maioria das convenções fiscais bilaterais celebradas pelos Estados, é outro notório costume em matéria de tributação internacional.

Conquanto reconheçamos que seja um expediente extremamente complexo – senão impossível determinar *ex ante* todas as obrigações e direitos em matéria tributária oriundos das fontes não convencionais do Direito Internacional – *i.e.*, estas só podem ser determinadas em vista de um caso concreto, entendemos que, a par das convenções internacionais cuja importância não pretendemos negar, deve-se reconhecer o devido valor às demais fontes de Direito Internacional, pois os Estados estão a elas adstritos da mesma forma e intensidade. Este trabalho se insere justamente neste contexto. Não se justifica, portanto, o caráter minimalista que vem sendo conferido pela literatura a tais fontes (não escritas) do Direito Internacional.

7. O fundamento do dever soberano de cooperação fiscal internacional nas fontes não convencionais

7.1. O debate acadêmico atual quanto à existência de um dever de cooperação fiscal nas fontes não convencionais

Consoante apontamos no tópico anterior, o debate acadêmico relativo ao Direito Tributário Internacional está quase que exclusivamente centrado nas convenções enquanto únicas fontes hábeis à criação de direitos e obrigações na esfera internacional.

---

[231] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. *Op. Cit.*, p. 187-188.

Na sequência deste tópico, analisaremos duas propostas identificadas na literatura tributária que, de certo modo, buscam delimitar os contornos de um dever de cooperação mínimo entre os Estados em matéria de tributação internacional sobre a renda nas fontes não convencionais de produção do Direito (*i.e.*, para além dos tratados celebrados pelos Estados).

A primeira proposta consiste na defesa, por Reuven S. Avi-Yonah, de um "regime fiscal internacional" amparado por princípios específicos supostamente aceitos internacionalmente e com capacidade de compelir qualquer Estado a adotá-los quando da formulação das suas políticas tributárias[232]. O referido regime tem sido, atualmente, apontado pela OCDE para justificar o plano de combate ao BEPS, ainda que a organização nada diga a respeito da sua natureza jurídica enquanto "costume internacional".

A segunda proposta consiste na defesa, por Tulio Rosembuj, dois princípios gerais antielisão e antievasão de Estado que se aplicariam a toda e qualquer jurisdição fiscal de modo a impedir a prática de concorrência fiscal lesiva[233].

A exposição de ambas as visões apontadas acima não tem por pretensão exaurir todas as possíveis formulações da existência de deveres de cooperação fiscal na esfera internacional que possam, porventura, existir.

Escolhemos as duas teses apontadas acima, haja vista que, a despeito da sua plausibilidade, ambas possuem, na sua construção, um mesmo vício fundamental: desconsideram as premissas teóricas relativas às fontes não convencionais de Direito Internacional Público, e, sem qualquer exame mais aprofundado sobre o tema, compromissado com a correta evidenciação do preenchimento dos requisitos teóricos inerentes às referidas fontes, pleiteiam a existência de limites à soberania fiscal dos Estados oriundas do reconhecimento de obrigações jurídicas não convencionais. Assim, a crítica se dirigirá antes à metodologia empregada pelos autores, do que ao mérito da tese defendida propriamente.

---

[232] Esclarecemos que, em nossa pesquisa, identificamos que o autor tratou do tema em diversas publicações, a saber: AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law*: an Analysis of the International Tax Regime. *Op. Cit.*, p. 1-21; AVI-YONAH, Reuven S. International Taxation of Electronic Commerce. In: *Tax Law Review*, v. 52, New York: New York University, 1997; e AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition, Tax Arbitrage and the ITR. In: *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, n. 73, 2007. Faremos referência, em nossa exposição, apenas à primeira das obras apontadas por considerarmos ser a mais completa e abrangente em que o autor aborda o tema.

[233] Esclarecemos que, em nossa pesquisa, constatamos que o autor tratou do tema em duas publicações distintas com igual profundida: ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001, p. 209-264; ROSEMBUJ, Tulio. Harmful Tax Competition. In: *Intertax*, v. 27, issue 10. Netherlands: Kluwer Law International, 1999. Para fins práticos, faremos menção, apenas, à primeira delas.

Desse modo, as teses selecionadas nos permitirão analisar criticamente o modo pelo qual as fontes não convencionais do Direito Internacional Público são manejadas pela literatura acadêmica em matéria tributária.

7.1.1. O "Regime Fiscal Internacional" aplicável às operações internacionais

A primeira formulação analisada é proposta por Reuven S. Avi-Yonah, segundo a qual existiria um regime fiscal internacional ("*international tax regime*"), amparado por dois pilares normativos: (i) a rede de convenções fiscais existente na atualidade[234], a qual reflete um conjunto de regras e princípios comuns; e (ii) as legislações internas dos países[235]. O referido regime fiscal internacional constituiria parte do Direito Internacional Público, enquanto emanações decorrentes das convenções assinadas e de costumes internacionais[236].

A consequência prática da existência deste regime, enquanto parte do próprio Direito Internacional, segundo o próprio autor pondera, seria o reconhecimento de que os países não estão livres para adotar qualquer política ao tributar a renda em situações internacionais. Eles estariam inexoravelmente adstritos a obedecer ao regime existente[237].

O autor pondera que da rede de convenções fiscais celebradas pelos Estados teriam surgido dois princípios centrais[238]: (i) *single tax principle*, segundo o qual a renda, em transações internacionais, deveria ser tributada não mais nem menos do que uma única vez (*i.e.*, deve-se coibir a dupla tributação e a dupla não tributação da renda em igual medida), à alíquota do Estado de residência do investidor; (ii) *benefits principle*, de acordo com o qual a renda ativa[239] deveria ser tributada preferencialmente no Estado da localização da fonte de produção, ao passo em que a renda passiva[240] deve ser tributada preferencialmente pelo Estado de residência do investidor.

---

[234] Atualmente, há quase 4.000 convenções internacionais celebradas que, a despeito das suas eventuais diferenças, foram negociadas a partir das mesmas convenções-modelo da OCDE e da ONU, atualizadas ao longo dos anos pelas referidas organizações internacionais.
[235] AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law*: an Analysis of the International Tax Regime. *Op. Cit.*, p. 01.
[236] Ibidem.
[237] Ibidem.
[238] Ibidem, p. 03.
[239] A *renda ativa* decorre da condução de negócios produtivos propriamente, tal como a fabricação e a venda de mercadorias, bem como a prestação de serviços.
[240] A *renda passiva* é oriunda do aluguel de bens móveis ou imóveis, da exploração de propriedade intelectual (royalties), do capital (juros) e de participações societárias (dividendos).

Mais adiante[241], veremos que estes princípios estão, de certo modo, relacionados com o princípio da "pertinência econômica" que orientou os trabalhos da Liga das Nações, na década de 1920, quando da elaboração dos primeiros modelos de convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda e a promover a cooperação fiscal contra a evasão e elisão fiscal internacional.

Na sequência, o autor identifica diversos princípios que, a seu ver, seriam parte do Direito Internacional Costumeiro, a saber[242]: (i) *jurisdiction to tax*, segundo o qual requer-se a existência de um elemento de conexão – objetivo ou subjetivo – para que se possa tributar a renda oriunda de uma transação internacional; (ii) *non-discrimination*, de acordo com o qual não se admite determinadas formas de discriminação quando do exercício do poder de tributar[243], por representar afronta, indevida, ao princípio da isonomia em matéria tributária; (iii) *arm's length standard*, aplicável aos ajustes a serem realizados nos preços de transferência, em operações internacionais de importação e exportação de mercadorias e serviços e pagamentos de royalties e juros realizadas entre partes dependentes, segundo o qual os preços de transferência utilizados devem corresponder ao que partes independentes em condições normais de mercado teriam acordado; e (iv) *foreign tax credit versus deductions*, segundo o qual os Estados teriam adotado como prática ou bem a concessão de um crédito fiscal relativo ao imposto pago no exterior ou bem a isenção dos rendimentos oriundos de fontes localizadas no exterior como métodos destinados a evitar a dupla tributação da renda.

Todos os princípios apontados acima, na visão do autor, seriam normas jurídicas capazes de compelir os Estados à sua adoção, mesmo na ausência de convenções internacionais que as prevejam. A sua adoção seria, nestes termos, obrigatória para todos os Estados que desejam tributar a renda no contexto de transações internacionais, além de representar uma prática generalizada[244].

A OCDE, em seu relatório de 1998, ao tratar do fenômeno da concorrência fiscal lesiva, acabou por expressar a visão de que "os países devem permanecer livres para determinar o desenho dos seus próprios sistemas tributários desde que em respeito aos

---

[241] Veja-se o tópico 2.2.2 do capítulo 3.
[242] AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law*: an Analysis of the International Tax Regime. *Op. Cit.*, p. 05-07.
[243] Com efeito, a grande maioria das convenções fiscais celebradas contêm cláusula de não discriminação. Nas convenções-modelo da OCDE e da ONU, as cláusulas de não discriminação estão presentes no seu artigo 24.
[244] AVI-YONAH, Reuven S. 2007. *International Tax as International Law*: an Analysis of the International Tax Regime. *Op. Cit.*, p. 04-05, 07-08.

standards internacionalmente aceitos ao fazê-lo"[245]. Com isso, a organização adotou a premissa de que de fato existe um conjunto de regras – *minimum standards* – o qual todos os países deveriam observar ao definirem as suas políticas tributárias cuja finalidade seria evitar a dupla não tributação da renda. Observa-se, neste sentido, que a visão externalizada pela OCDE não deixa de estar em linha com o *single tax principle* do regime fiscal internacional defendido por Reuven Avi Yonah.

A existência de um regime fiscal internacional é, também, defendida por outros autores, ainda que em moldes ligeiramente diversos dos aqui analisados[246]. O que diferencia os demais defensores do regime fiscal internacional da formulação proposta por Reuven Avi-Yonah é o fato de que enquanto, para os primeiros, o referido regime decorreria apenas da observação de que existiria a convergência do comportamento dos Estados no sentido de adotar, em menor ou maior medida, um conjunto de *standards* de tributação internacional haja vista que os grandes desafios que os afetam neste domínio são semelhantes (*i.e.*, o BEPS), para o último autor seguir o regime internacional é, para além do resultado da mera convergência de comportamentos, uma *obrigação jurídica internacional* uma vez que o regime seria parte do Direito Costumeiro Internacional.

O autor parte da premissa de que a adoção dos referidos princípios é auto-evidente a partir da prática dos Estados, sobretudo dos EUA. A metodologia adotada pelo autor para defender a sua tese consiste, além da afirmação de que seria auto-evidente que os países adotam as linhas mestras delineadas acima ao delimitar os contornos dos seus sistemas tributários, na análise de como os EUA se encontram, também, adstritos à observância deste regime, ao formularem normas de tributação internacional. O autor analisa, então, para cada um dos princípios elencados, que os EUA convergem para o regime proposto, concluindo que o regime estaria amparado pelo Direito Internacional Costumeiro cuja observância se impõe mesmo na ausência de qualquer convenção fiscal firmada a respeito.

Não cremos que a metodologia seguida pelo autor para demonstrar a existência de um regime fiscal internacional, nos moldes propostos, esteja em compasso com o rigor que um costume internacional requer para ser identificado. Neste sentido, sem entrar no seu

---

[245] OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op. Cit.,* p. 15. No original: "*Countries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so*."

[246] Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Op. Cit.*; RIGONI, João M. M. The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage. In: *Intertax*, v. 45, n. 3. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017; e BAISTROCCHI, Eduardo A. The International Tax Regime and the BRIC World: Elements for a Theory. In: *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 33. New York: Oxford University Press, 2013, p. 733–766.

mérito, entendemos que a tese proposta por Reuven Avi-Yonah carece do devido rigor técnico que um costume requer para ser reconhecido, a saber: a demonstração de que existe uma prática generalizada e a *opinio juris* de que adotar tal regime se impõe enquanto uma obrigação jurídica que não se limite à observação de um único país – no caso, os EUA.

A mera proposição, de cunho retórico, no sentido de que, se um país que desejasse passar a tributar a renda em operação internacionais, ele estaria adstrito à observância de tal regime, não é capaz de substituir o rigor da análise que leva ao reconhecimento de um costume internacional. Tampouco a demonstração de que os EUA adotam tal regime e o veem como obrigatório é capaz de substituir a análise detalhada de que os países, em sua expressiva maioria, corroboram da mesma prática e *opinio juris*.

Em verdade, o fato de que alguns países se orientam pelo "regime fiscal internacional" delineado por Reuven Avi-Yonah ignora que outros não o adotam, ou, quando menos, apresentam desvios que colocam em dúvida a generalidade da prática apontada. Pode-se, citar, a título ilustrativo, o fato de que países emergentes, como o Brasil e a Índia, se desviam de muitos dos princípios apontados pelo autor como pertencentes ao Direito Internacional Costumeiro, ao privilegiarem, por exemplo, a maior tributação na fonte sobre rendimentos passivos em sua política de tratados, o que iria de encontro ao *benefits principle*. Considere-se, ainda, os inúmeros países ou dependências de tributação favorecida que, ao imporem tributação baixa ou nula sobre a renda rompem, não apenas com o *benefits principle*, como também com o *single tax principle*. Trata-se, com efeito, de exemplos que são capazes de colocar em xeque a plausibilidade da tese defendida pelo autor.

Há, com efeito, críticos na literatura acadêmica acerca da existência de um regime fiscal internacional[247]. Um dos maiores críticos à existência de um regime fiscal internacional é David Rosenbloom que, ao analisar o tema do *international tax arbitrage*, em vista da declaração proferida pelo Comitê de Finanças do Senado norte-americano em 1986 no sentido de que era inadmissível que contribuintes norte americanos se amparassem em um "sistema internacional tributário" que permitisse que, ao realizarem operações internacionais, reduzissem ou anulassem o imposto sobre a renda devido nos EUA, concluiu pela inexistência de qualquer regime fiscal internacional[248].

---

[247] Cf. DE LILLO, Francesco. In Search of Single Taxation: The Twilight of an Idol? In: *Advanced Master's International Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2017; e SHAVIRO, Daniel N. The Two Faces of the Single Tax Principle. In: *Brooklyn Journal of International Law*, v. 41, n. 3, New York: Brooklyn Law School, 2016.

[248] ROSENBLOOM, David. International Tax Arbitrage and the 'International Tax System', The David R. Tillinghast Lecture. In: *Tax Law Review*, v. 53. New York: New York University, 2000.

Segundo o autor, os países possuem sistemas tributários que refletem uma gama ampla de escolhas que podem ser feitas tendo-se em vista diferentes preocupações de ordem interna, na linha apontada anteriormente por Julie Roin. Tais escolhas se encontram refletidas na composição da base de cálculo do imposto de renda adotado pelo país, nos benefícios fiscais concedidos, na qualificação jurídica adotada para entidades e instrumentos jurídicos, entre outras questões[249]. Desse modo, o autor não apenas demonstra o seu ceticismo quanto à existência de um tal regime fiscal internacional capaz de determinar que a *international tax arbitrage* seja combatida de modo geral, como também questiona a possibilidade prática de fazê-lo[250]. As bases conceituais propostas por Rosenbloom, portanto, negam a existência de um *single tax principle*.

7.1.2. A ilicitude de "Elisão e Evasão Fiscal de Estado"

A segunda formulação de dever de cooperação fiscal internacional que será analisada é proposta por Tulio Rosembuj. Ao se deparar com o fenômeno da concorrência fiscal lesiva, ao qual fizemos alusão nos tópicos precedentes, o autor defende que existem dois princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas, a saber: o princípio anti-elisão de Estado ("*anti-elusión de Estado*") e o princípio anti-evasão de Estado ("*anti-evasión de Estado*"). Ambos os princípios estariam ancorados no artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ – *i.e.*, os "princípios gerais de Direito, reconhecidos pelas nações civilizadas" – pelas razões que serão detalhadas abaixo.

O ponto de partida de Rosembuj consiste na adoção da premissa de que os Estados possuiriam interesses fiscais legítimos, assegurados pelas regras e pelos princípios adotados na tributação internacional da renda, que não poderiam ser frustrados por outros Estados, quando do exercício do seu poder de tributar, de modo intencional e deliberado. A intencionalidade aqui apontada se manifestaria de diferentes formas a depender da caracterização de elisão ou evasão de Estado.

Por um lado, na elisão de Estado, haveria intencionalidade por parte da jurisdição fiscal na frustração de interesses fiscais alheios mediante a criação de regimes fiscais privilegiados motivados exclusivamente por finalidades de natureza fiscal – ou seja,

---

[249] ROSENBLOOM, David. International Tax Arbitrage and the 'International Tax System', The David R. Tillinghast Lecture. *Op. Cit.*, p. 137-141.
[250] Ibidem, p. 154.

mantendo-se, em segundo plano, eventuais finalidades extrafiscais (*i.e.*, de natureza econômica) – capazes de alcançar, apenas, não residentes[251].

Por outro lado, na evasão de Estado, a intencionalidade da jurisdição fiscal não se manifestaria, apenas, no oferecimento de baixa carga tributária sobre a renda oriunda de capital trazido por não residentes, mas "pressupõe-se a sua cooperação ativa para a ocultação da renda ou riqueza do não residente tendo por consequência prejudicar o interesse fiscal de outras jurisdições" de modo a haver "um comportamento ilícito por parte do sujeito de direito público cooperador"[252].

O veículo, por excelência, por meio da qual a evasão de Estado seria praticada seriam os paraísos fiscais que promovem a "ocultação institucional de riqueza extraterritorial através de um sistema tributário exíguo ou ineficiente", em que concorrem dois elementos: (i) inexistência (ou quase) de tributação incidente sobre a renda oriunda do capital estrangeiro; e (ii) ocultação da origem da renda através de fortes garantias ao segredo bancário e fiscal (opacidade fiscal)[253].

Caracterizada a concessão do benefício fiscal e a intencionalidade da jurisdição fiscal concedente, seja mediante a criação de regimes destinados a atrair renda de não residentes mediante a criação de regimes fiscais privilegiados, seja através da cooperação ativa no sentido de ocultar renda estrangeira através de paraísos fiscais dotados de opacidade e baixa carga tributária, tornar-se-ia legítima a sua responsabilização internacional, bem como o exercício de autotutela por parte das jurisdições fiscais que tiveram os seus interesses prejudicados mediante a adoção de medidas unilaterais de combate – o que Rosembuj denomina de "*retorsión*" (ou *retaliação*, no vernáculo)[254].

Ao formular os princípios anti-elisão e anti-evasão de Estado apontados acima, o autor leva em consideração a proposta anteriormente formulada por Klaus Vogel, segundo a qual existiria um princípio geral reconhecido pelas nações civilizadas de anti-elisão fiscal que impediria a prática do chamado *treaty shopping* – através da qual são concedidos os benefícios das convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda em condições impróprias, haja vista que a residência fiscal do investidor é manipulada com a finalidade única de se ter acesso a determinada convenção ou, ainda, a uma rede de convenções que determinada jurisdição fiscal possui – aplicável, portanto, apenas no contexto em que os

---

[251] ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. *Op. Cit.*, p. 213 e 223.
[252] Ibidem, p. 224.
[253] Ibidem, p. 250-251.
[254] Ibidem, p. 226-227.

países celebram convenções para evitar a dupla tributação da renda[255]. Isto porque, tendo-se em vista que os ordenamentos jurídicos internos possuem mecanismos que se prestam a coibir o abuso em matéria tributária, Vogel crê ser possível transpô-los para a esfera internacional na forma de um único princípio anti-abuso aplicável tanto aos contribuintes quanto aos Estados, relativo à aplicação das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda[256]. Mais adiante, trataremos das críticas formuladas à tese de Vogel, bem como da sua viabilidade[257].

Definido o conteúdo dos princípios gerais defendidos por Rosembuj, importa analisarmos o raciocínio adotado pelo autor para concluir pela caracterização de "princípios gerais de Direito, reconhecidos pelas nações civilizadas", nos termos do artigo 38 do Estatuto da CIJ, para que possamos avaliar a qualidade da análise empreendida.

Primeiramente, importa destacar que, para que um princípio geral de Direito tenha aptidão para se tornar uma norma de Direito, ele deve se fazer presente em senão todos, a expressiva maioria dos ordenamentos jurídicos internos das "nações civilizadas" de maneira uniforme e inequívoca. No capítulo 2 do presente trabalho, analisaremos, em maiores detalhes, os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, bem como os requisitos para a transposição dos ordenamentos jurídicos internos dos Estados para a ordem jurídica internacional[258], bastando, por ora, as breves considerações apontadas acima.

A justificativa adotada por Rosembuj para o surgimento de tais princípios enquanto fonte material de Direito Internacional consiste no fato de que as recomendações da OCDE a este respeito – presentes no relatório "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*" tratado anteriormente, embora careçam de maior densidade normativa capaz de torná-las vinculantes e obrigatórias, "são atos que colocam em evidência a realidade intergovernamental de seus membros e o efeito reflexo sobre os não membros, em razão do peso e do significado das opiniões envolvidas"[259].

A irradiação dos efeitos das recomendações da OCDE sobre os Estados não membros ocorreria, segundo alega Rosembuj, em razão do "acordo intergovernamental prévio às suas deliberações [OCDE] e a posterior incorporação dos seus conteúdos ao direito positivo interno [dos países membros], conforma um corpo que serve de referência ao conteúdo atual

---

[255] Vejam-se as seguintes obras em que o autor advoga em favor dessa tese: VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. In: *International Tax and Business Lawyer*, v. 4:1, 1986, p. 82-85; VOGEL, Klaus. *On double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law, 1991, p. 78-84.
[256] VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Op. Cit*., p. 82-85
[257] Veja-se o tópico 4.2 do capítulo 4.
[258] Veja-se o tópico 3.2 do capítulo 2.
[259] ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. *Op. Cit*., p. 228.

dos princípios que inspiram o Direito Tributário Internacional"[260]. Logo se vê que a formulação de Rosembuj não deixa de convergir para a ideia de um "regime fiscal internacional", composto por determinados princípios comuns à tributação internacional que devem ser obedecidos por toda a comunidade internacional, tal como defende Avi-Yonah.

Não obstante a razoabilidade dos princípios defendidos por Rosembuj enquanto *standards* (padrões) mínimos de comportamento para a coexistência dos diferentes interesses fiscais na esfera internacional, não cremos que os referidos princípios estejam amparados pela fonte material de Direito Internacional Público a que se refere o artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ. Isto porque, a nosso ver, é absurda a assunção de que as recomendações da OCDE proferidas em 1998, sem a inclusão dos países que não são membros da organização, seja capaz de refletir o Direito praticado e aceito por toda a comunidade internacional, simplesmente porque as recomendações refletiriam os princípios dos seus países membros. O fato de os países membros da organização – em sua expressiva maioria, desenvolvidos – adotarem determinada orientação em nada reflete a prática dos demais países. Logo, não se pode inferir das suas recomendações os princípios de Direito reconhecidos por todas – ou, ao menos, a ampla maioria – das "nações civilizadas".

Ademais, ainda que se admitisse que os países possuem, no seu Direito Interno, mecanismos destinados a coibir práticas abusivas com finalidade elisiva, não é possível afirmar que todos os Estados adotem uma mesma visão – *i.e.*, concordem com os mesmos critérios – acerca do que se considera concorrência fiscal lesiva.

Diversos países poderão afirmar, por exemplo, que o rigor do segredo bancário assegurado pela sua legislação interna – critério este que, segundo Rosembuj, é fundamental para a caracterização de um paraíso fiscal – faz parte das garantias individuais asseguradas pela sua constituição a todos os seus cidadãos, e, neste sentido, discordarem do seu papel na caracterização de prática elisiva. Outros países poderão questionar o patamar adotado por outros países para a caracterização de "baixa pressão fiscal", pois, em seu sistema, não se asseguram todas as garantias, tampouco prestam-se serviços públicos, típicos de um Estado de Bem-Estar Social, dispensando, neste sentido, a imposição de elevada carga tributária.

Para que haja a caracterização de um princípio geral de Direito aceito pelas nações civilizadas requer-se um elevado grau de uniformidade e concordância quanto à sua aceitação. Este exercício de evidenciação, no entanto, jamais foi empreendido pelo autor.

---

[260] ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. *Op. Cit.*, p. 228.

7.2. Crítica ao debate atual

Em que pese o brilhantismo das propostas de Reuven S. Avi-Yonah e Tulio Rosembuj para o conteúdo mínimo do que nós denominamos de um dever de cooperação fiscal em sentido jurídico amparado por fontes não convencionais do Direito Internacional Público, ambas possuem uma mesma deficiência em comum: o pouco rigor técnico para a demonstração do seu fundamento em uma fonte não convencional de Direito Internacional – o costume internacional, na formulação de Reuven Avi-Yonah, e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, na tese defendida por Tulio Rosembuj.

Para os propósitos do presente estudo, mais importante do que o reconhecimento quanto ao acerto ou erro do *mérito* propriamente das teses analisadas, é a demonstração de que, do ponto de vista do *método* exigido pela ciência do Direito Internacional Público, ambas as formulações se mostram absolutamente precárias.

Em grande medida, a literatura acadêmica de Direito Internacional Tributário peca, conforme apontamos anteriormente, pelo pouco rigor quando do estudo das fontes do Direito Internacional Público, devido a um excessivo apego à figura das convenções internacionais como fonte "quase exclusiva" de direitos e obrigações jurídicas internacionais na esfera tributária. As duas teses detalhadas e criticadas acima demonstram a total falta de um rigor técnico maior quando do manejo das fontes não convencionais de criação de direitos e obrigações na esfera internacional.

7.3. A necessidade de um novo olhar

Demonstramos, nos tópicos anteriores, que a cooperação fiscal internacional tornou-se absolutamente imprescindível para que os Estados sejam capazes de assegurar a sua arrecadação tributária em uma economia globalizada, cuja principal consequência foi relativizar a sua soberania fiscal, tornando-as em grande medida interdependentes - *i.e.*, as políticas tributárias de um Estado passaram a afetar o desenho do sistema tributária dos outros Estados e vice-versa.

Apontamos, também, que os debates relativos à cooperação fiscal internacional possuem duas fragilidades. A primeira diz respeito à falta de um embasamento jurídico para a cooperação fiscal internacional. Ou seja: conquanto se reconheça que a cooperação fiscal internacional é desejável enquanto política tributária internacional, não se chega a apontar para qualquer dever de cooperação para além daquele expressamente previsto em convenção

fiscal. A segunda diz respeito à falta de rigor técnico de parte dos acadêmicos do Direito Tributário Internacional ao analisarem as obrigações e direitos jurídicos oriundos de fontes não convencionais do Direito Internacional Público, acostumados que estão com as convenções internacionais enquanto fonte quase que exclusiva de direitos e obrigações na esfera tributária.

Diante de todo o cenário descrito neste capítulo, entendemos ser de fundamental importância a realização de um estudo destinado a investigar se a cooperação fiscal internacional, entendida como único meio necessário para assegurar a arrecadação fiscal nacional em uma economia globalizada, possui um fundamento jurídico não expresso, ou seja, oriundo de algumas das fontes não convencionais de Direito Internacional Público (*i.e.*, os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas).

Tal estudo requer a devida compreensão do rigor que as fontes não convencionais impõem ao pesquisador do Direito. Este é justamente o propósito do presente trabalho, em linha com o que já havíamos adiantado em nossa "introdução". No próximo capítulo, nos dedicaremos a analisar as fontes não convencionais do Direito Internacional Público sob a perspectiva da doutrina especializada e jurisprudência da CIJ, buscando contextualizá-la à realidade atual e ao universo do Direito Tributário Internacional.

8. Conclusões parciais

Finalizando este primeiro capítulo, sumarizamos as nossas conclusões parciais do seguinte modo:

C1: O surgimento do Estado Soberano rompeu com a ordem então vigente. Desde o princípio, supremacia interna e a independência externa se estabeleceram como os seus pilares fundamentais. O surgimento do Estado Soberano veio acompanhado do desenvolvimento do Direito Internacional, sem o qual o primeiro inexistiria, haja vista que o reconhecimento internacional é premissa para a soberania estatal. Com o Estado Soberano e o Direito Internacional, tornou-se possível a cooperação internacional institucionalmente organizada. Não obstante tenha sido a supremacia interna o atributo da soberania que mais passou por transformações ao longo do tempo, com a globalização econômica que se iniciou em meados do século XX, foi a independência externa dos Estados que passou a ser pressionada. A plasticidade do conceito indica, no entanto, a sua elevada adaptabilidade às transformações sociais.

C2: O Estado, território e povo são os atributos da soberania estatal. A forma original do Estado – o "Estado-Nação" – passou por transformações em suas feições tradicionais à medida em que a globalização avançou no mundo; sua nova feição, adaptada à presente realidade e à interdependência estatal quando da formulação de políticas públicas, denomina-se "Estado-Internacional". Ademais, inexiste exercício de poder soberano na ausência de um sujeito em nome do qual tal poder é exercido e de um território geograficamente definido.

C3: A soberania estatal divide-se em interna e externa, cada qual com as suas feição e função próprias, sendo permitido que a primeira seja dividida internamente ao passo em que a segunda não. Compreender as suas dimensões da soberania também nos auxilia a compreender as transformações, e respectivas causas pelas quais cada uma delas passou.

C4: Soberania política está para a noção de poder, ao passo em que soberania jurídica está para autoridade. No Direito Internacional Público, conquanto os países gozem de igualdade no tocante à sua autoridade (*i.e.*, soberania jurídica), a mesma igualdade já não se faz presente quando se trata do seu poder (*i.e.*, soberania política). A desigualdade de poderes, no entanto, não é capaz de invalidar as obrigações e os direitos criados na esfera internacional através das fontes formais e materiais de Direito Internacional Público.

C5: O poder de tributar é um atributo elementar do exercício do poder soberano, fundamental para a manutenção do Estado – *i.e.*, do próprio exercício do poder soberano – especialmente sob a égide do Estado Fiscal. A soberania fiscal de um país só pode ser exercida no âmbito da sua jurisdição fiscal. Tendo-se por certo que os países, ao longo da História, sempre possuíram algum grau integração econômica (ainda que mínimo), cuja evidência está na existência de um mercado internacional, a sua soberania fiscal nunca foi absoluta em razão da existência de limitações induzidas pelo mercado, negociadas, impostas externamente e de administração do seu próprio sistema tributária. A depender do quão presentes tais limitações estejam, tem-se uma soberania mais próxima da sua feição absoluta ou mais distante dela (*i.e.*, mais relativa).

C6: A faceta do conceito de globalização que mais interessa aos propósitos deste trabalho é a *econômica*, com foco especial no papel desempenhado pelas empresas transnacionais para promover fluxos de capitais entre os países na forma de investimento direto do estrangeiro ou em portfolio – *i.e.*, a *internacionalização produtiva*. Este é o aspecto da globalização que mais é relevante para o fenômeno do planejamento tributário internacional. Acreditamos que o processo atual de globalização seja distinto dos processos

que lhe antecederam em razão do crescimento da importância do capital frente à mão-de-obra e do desenvolvimento de inovação tecnológicas na área da comunicação e informática.

C7: Na era pré-globalização, a soberania fiscal se aproximava da sua feição absoluta. Neste momento, prevaleceu a noção de que os Estados estavam adstritos à observância da existência de elementos de conexão para exercer o seu poder de tributar, execução das suas leis tributárias no seu território e as convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda. Na era pós-globalização, em contraste, em adição às limitações anteriormente existentes, os Estados passaram a se deparar com o desafio da garantia da eficácia da sua legislação interna, momento em que os pleitos de igualdade inter-nações e inter-individual passaram por notória transformação de escopo e de natureza retórica.

C8: O planejamento tributário internacional, assim compreendido como equivalente à elisão fiscal internacional, consiste na manipulação voluntária, pelo contribuinte, dos elementos de conexão subjetivo e/ou objetivo com a finalidade de submeter a renda à tributação em jurisdições de menor pressão fiscal e alocar despesas dedutíveis em jurisdições de maior pressão fiscal ou, ainda, tirar proveito das diferentes qualificações jurídicas conferidas pelas jurisdições fiscais a determinados rendimentos, pessoas ou instrumentos que sejam capazes de reduzir a carga tributária que se esperaria obter caso os países adotassem uma qualificação jurídica uniforme.

C9: A conveniência da cooperação fiscal internacional está longe de ser um consenso doutrinário. Por um lado, OIs e a parte mais expressiva da doutrina defendem a necessidade de cooperação fiscal como medida necessária para que se evite as consequências da "concorrência fiscal lesiva" entre os países, em especial o cenário hipotético segundo o qual haveria a concorrência fiscal seria capaz de levar à redução à zero das cargas tributárias sobre a renda oriunda de capital estrangeiro. Por outro lado, há autores céticos ou bem quanto à validade das consequências decorrentes da competição ou bem no tocante aos interesses envolvidos no pleito para a cooperação fiscal. Da nossa parte, cremos que a cooperação fiscal internacional é necessária para salvaguardar interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento, ainda que os primeiros tenham muito mais interesse do que estes últimos. Acreditamos, também, que a cooperação fiscal internacional não deverá necessariamente se dar no âmbito da harmonização fiscal, mas em outras das suas espécies.

C10: O Direito Tributário Internacional se subordina tanto às fontes convencionais – *i.e.*, as convenções internacionais – quanto às fontes não convencionais do Direito Internacional Público. Assim, é criticável a postura da literatura tributária atual – sobretudo a brasileira - ao não realizar uma investigação mais profunda acerca do papel desempenhado

pelas fontes não convencionais de criação de direitos e obrigações na esfera tributária, não se justificando o papel minimalista que lhes é conferido.

C11: Analisamos duas das mais emblemáticas formulações existentes na literatura especializada acerca da existência de um dever jurídico de cooperação fiscal internacional: a proposta de um regime fiscal internacional, por Reuven S. Avi-Yonah, e a proposta da ilicitude de elisão e evasão de Estado, por Tulio Rosembuj. A despeito da validade do seu mérito enquanto formulações desejáveis para que se tenham *standards* minimamente convergentes de tributação internacional, fato é que ambas pecam, no seu método, ao não realizarem a investigação das fontes não convencionais do Direito Internacional Público com o devido rigor.

C12: É neste contexto que se impõe a realização de um estudo destinado a investigar se a cooperação fiscal internacional, entendida como único meio necessário para assegurar a arrecadação fiscal nacional em uma economia globalizada, possui um fundamento jurídico não expresso, ou seja, oriundo de algumas das fontes não convencionais de Direito Internacional Público (*i.e.*, os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito).

CAPÍTULO 2 – AS FONTES NÃO CONVENCIONAIS DO DIREITO INTERNACIONAL COMO FUNDAMENTOS DO DEVER SOBERANO DE COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL

1. Notas preliminares

Para que possamos identificar um dever em sentido jurídico de cooperação fiscal internacional nas fontes não convencionais (*i.e.*, não escritas) do Direito Internacional, importa, enquanto etapa lógica prévia e necessária, submetê-las a um estudo aprofundado. Cumpre esclarecer que, ao fazermos menção a "fontes não convencionais do Direito Internacional", estamos nos referido aos costumes internacionais e aos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, consoante já apontamos no capítulo precedente. Muito embora se reconheça a relevância das fontes subsidiárias – *i.e.*, a jurisprudência, doutrina e equidade – elas não serão objeto de análise neste capítulo. Oportunamente, justificaremos a escolha das fontes não convencionais apontada.

Conquanto se admita que este capítulo venha a fazer menção às convenções internacionais no decorrer da exposição de ideias, tais referências terão por finalidade explorar as suas possíveis inter-relações com as fontes não convencionais no processo de criação de direitos e obrigações jurídicas internacionais. Em outras palavras, as convenções internacionais não serão abordadas de modo autônomo, neste capítulo, tal como ocorrerá com os costumes internacionais e com os princípios gerais do Direito reconhecidos pelas nações civilizadas.

Neste capítulo, não temos por finalidade a mera repetição das premissas que já há bastante tempo vêm sendo devidamente firmadas pela doutrina de Direito Internacional. Tal expediente pouco contribuiria para a tese que será formulada, mais adiante, neste trabalho.

Pretendemos, no entanto, adotar as contribuições da literatura especializada e da jurisprudência da CIJ para a analisarmos, com o devido rigor científico, os elementos necessários para o surgimento e aplicação dos costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecido pelas nações civilizadas. Tal análise é fundamental, sobretudo, para que possamos expor, com a maior clareza possível, as premissas teóricas que estão sendo utilizadas nesta tese. Ultrapassada esta etapa, pretendemos analisar: (i) as eventuais pressões que a realidade contemporânea impõe a tais fontes levando à sua evolução; (ii) a sua relação com a governança global promovida por instrumentos de *soft law,* haja vista que estes se

fazem muito presentes na realidade do Direito Tributário Internacional; e sobretudo (iii) o papel que tais fontes possuem no Direito Tributário Internacional, dadas as pressões exercidas pela realidade contemporânea e pelos instrumentos de *soft law*.

Entendemos que o estudo ora proposto é essencial para que possamos compreender o exato papel que as fontes não convencionais exercem sobre a cooperação fiscal internacional. Neste sentido, este capítulo se dedicará à construção do *primeiro referencial* que deverá ser confrontado com a evolução da cooperação fiscal internacional até os dias atuais, a qual será o objeto do capítulo 3 (*i.e.*, o segundo referencial), a fim de que possamos formular a nossa tese – *i.e.*, postular a existência de um dever em sentido jurídico de cooperação fundamentado em fontes não convencionais do Direito Internacional, bem como determinar o seu conteúdo – no capítulo 4.

Logo se vê que este capítulo tem por finalidade fornecer as ferramentas necessárias para a identificação e a definição do conteúdo de um dever soberano de cooperação, em sentido jurídico, nascido a partir da prática dos Estados.

2. Premissas de estudo

Antes, no entanto, de passarmos para a análise proposta acima, entendemos ser fundamental a exposição das nossas premissas de estudo. Trata-se de premissas que orientarão a análise que será feita mais adiante acerca de cada uma das fontes não convencionais de produção de direitos e obrigações na esfera internacional.

Cumpre esclarecer que a seleção das premissas que reputamos fundamentais para o presente estudo não tem por finalidade a completude, ou seja, o exaurimento de todas as premissas que idealmente norteiam o estudo das fontes em Direito Internacional. Diversamente, a seleção de premissas apresentada abaixo, bem como o modo que optamos para o seu tratamento, foram cuidadosamente orientados para a elaboração da tese que será finalmente proposta. Logo, não deve causar estranhamento ao leitor se algumas das discussões fundamentais de Direito Internacional – como, por exemplo, as discussões relativas às teorias do monismo e do dualismo que explicam as perspectivas a partir das quais o ordenamento jurídico internacional se relaciona com o ordenamento jurídico interno – não se fizerem presentes neste tópico.

A seguir, trataremos: (i) dos desafios impostos pela sociedade contemporânea ao Direito Internacional; (ii) das diferentes formas de governança global oriundas dos instrumentos de *hard law* e *soft law*; (iii) do voluntarismo e objetivismo enquanto

fundamentos da ordem jurídica internacional; e (iv) da responsabilidade internacional enquanto consequência do descumprimento de uma obrigação jurídica na esfera internacional.

2.1. O Direito Internacional Público Contemporâneo

Ao invés de iniciarmos a exposição das nossas premissas pelos elementos fundamentais que tradicionalmente caracterizam o estudo do Direito Internacional Público, preferimos deliberadamente inverter a ordem que seria esperada de modo a começarmos pelo que seria lógico que estivesse ao final desta exposição: as novas características do Direito Internacional no contexto contemporâneo. A referida escolha se justifica em razão da importância, para os propósitos do presente trabalho, das transformações pelas quais o Direito Internacional Público passou do que das suas feições clássicas.

Inicialmente, importa destacar que o Direito Internacional Público que se vê hoje é muito distinto daquele que existia no início do século passado. Ao longo da sua evolução, o Direito Internacional Público passou por uma considerável transformação do ponto de vista da sua *composição,* seu *escopo,* sua *função* e seu *modo de compreensão*.

Compreender tais transformações é de fundamental importância para os propósitos do presente trabalho, haja vista que elas produzem reflexos no modo de criação de direitos e obrigações no ordenamento jurídico internacional, inclusive no Direito Tributário Internacional, consoante demonstraremos na sequência.

2.1.1. A nova composição

No tocante à *composição* do Direito Internacional Público, merecem destaque dois fenômenos.

O primeiro deles consiste na multiplicação do número de Estados Soberanos observada ao longo do século passado. A título ilustrativo, observa-se que, no auge da Liga das Nações, a organização congregava 63 Estados membros[261], ao passo em que, atualmente, a ONU – *i.e.*, a organização internacional que lhe sucedeu – conta com 193 Estados

[261] Confira-se: https://www.britannica.com/topic/League-of-Nations/Members-of-the-League-of-Nations (acesso em 25/04/2018).

membros[262]. A significativa alteração numérica de Estados Soberanos veio acompanhada, também, da alteração do *perfil* de países que passaram a compor a comunidade internacional. Originalmente composta por Estados que comungavam valores e características sociais, políticas e econômicas relativamente homogêneos, a comunidade internacional passou a contar, sobretudo após o advento da descolonização da África e do fim da Guerra Fria, com novos Estados Soberanos com nível de desenvolvimento social e econômico bastante diversificado, de modo a torná-la heterogênea[263] no tocante aos valores e às características apontadas.

Mas não foi apenas em relação ao número de Estados Soberanos que se observou notória transformação do Direito Internacional Público. Neste ponto, e já avançando para o segundo fenômeno apontado acima, merece destaque o expressivo processo de institucionalização pelo qual passou o sistema jurídico internacional mediante a criação de inúmeras OIs destinadas à promoção da cooperação para enfrentar problemas das mais variadas questões atuais de importância global[264]. As OIs passaram a assumir tamanha importância que a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais de 1986 assegurou-lhes a capacidade jurídica para celebrarem convenções internacionais.

A par da emergência das OIs, os indivíduos ganharam notório espaço na esfera internacional. Anteriormente, o Estado era compreendido como um meio para a construção da segurança e de proteção do indivíduo, contexto no qual este último assumia papel meramente secundário ou derivado no Direito Internacional, ao passo em que os Estados eram concebidos como os seus únicos sujeitos primários[265]. Os Estados exerciam – e continuam a exercer, ainda que de modo mais atenuado – a proteção do indivíduo na esfera internacional, enquanto forma de reafirmação da própria soberania estatal, através do princípio da proteção diplomática. Atualmente, em contraste, tornou-se possível a responsabilização penal do indivíduo em razão de crimes cometidos e o seu julgamento através do reconhecimento de jurisdição a tribunais internacionais (*e.g.*, Tribunal Penal Internacional). Neste contexto, fala-se, além dos indivíduos, das organizações não

---

[262] Confira-se: http://www.un.org/en/sections/member-states/growth-united-nations-membership-1945-present/index.html (acesso em 25/04/2018).
[263] Cf. CASELLA, Paulo Borba. *Fundamentos do Direito Internacional Pós-Moderno*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 160.
[264] Ibidem, p. 161-162.
[265] Ibidem, p. 123.

governamentais (ONG) e dos grupos organizados de ação e pressão que, igualmente, estão presentes na comunidade global contemporânea.

Diante da exposição deste primeiro conjunto de transformações, impõe-se a inexorável conclusão de que o Direito Internacional já não é mais um "Direito Interestatal", tendo se institucionalizado e se tornado permeável à participação direta de indivíduos, atores estes que, sendo novos na ordem internacional, passam a atuar como agentes para a sua transformação e renovação[266].

Este novo *perfil* de atores logicamente possui reflexos para o Direito Tributário Internacional, haja vista o papel que OIs, como a OCDE e a ONU, e até mesmo grupos de países desprovidos de semelhante arranjo institucional, como é o caso do G20, têm desempenhado no desenho de políticas tributárias adotadas por diversos países para evitar as práticas de elisão e evasão fiscal e fomentar o seu desenvolvimento interno.

2.1.2. O novo escopo

No entanto, não foi apenas em relação aos seus atores que o Direito Internacional Público observou expressiva expansão. Semelhante expansão foi, também, observada no tocante ao seu *escopo*.

Consoante tivemos a oportunidade de antecipar no capítulo precedente[267], o Direito Internacional experimentou, nos últimos anos, um processo acentuado de fragmentação jurídica. Retomando, brevemente, a temática, tem-se que "fragmentação" é a consequência da especialização pela qual o Direito Internacional passa em razão da pressão sofrida para apresentar soluções para os mais diversos e novos desafios que a sociedade global contemporânea enfrenta na atualidade (*e.g.*, proteção ambiental, controle da proliferação de armas nucleares, regulação do comércio internacional, tributação em um ambiente globalizado, entre outras)[268]. A sua principal consequência é a multiplicação de regimes jurídicos que, não raramente, se apresentam como igualmente hábeis e aptos a solucionar uma mesma questão de magnitude global[269].

---

[266] Cf. NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: Um Estudo sobre a Soft Law. São Paulo: Atlas, 2005, p. 78-83.
[267] Veja-se o tópico 2.4.1 do capítulo 1.
[268] Cf. KOSKENNIEMI, Martti. *The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics*. *Op. Cit.*, p. 04-15.
[269] Ibidem.

A fragmentação pode ser analisada em seus aspectos *substantivo* e *institucional*. Por um lado, a *fragmentação substantiva* é a consequência da coexistência de diferentes regimes jurídicos que reivindicam igual autonomia e aptidão (autoridade) para oferecer soluções – não raramente, soluções divergentes – para uma mesma questão, ao passo em que a *fragmentação institucional* consiste na multiplicação de OIs e órgãos jurisdicionais na esfera internacional[270].

Não é de se estranhar, neste sentido, que a multiplicação de regimes jurídicos ocasione, por vezes, conflitos de natureza jurisdicional e jurisprudencial que se estendem, inclusive, para questões de natureza tributária[271]. Afinal, não há clareza alguma, tampouco é possível identificar, a relação entre si dos diversos regimes jurídicos que possuem normas de mútua cooperação entre os Estados[272].

Tais conflitos não encontram uma solução interna ao próprio sistema jurídico internacional haja vista que é característica ínsita ao referido sistema a ausência de qualquer mecanismo capaz de assegurar unidade e coesão à aplicação das suas normas (*i.e.*, tribunais responsáveis pela solução de controvérsias em última instância, normas de hierarquia superior e órgãos encarregados pela produção normativa e órgãos destinados a assegurar a sua correta aplicação), diversamente do que ocorre com o Direito Interno.

Na esfera tributária, não raramente, as OIs com maior relevância nesta temática – a ONU e a OCDE – propõem políticas tributárias na forma das suas convenções-modelo que, uma vez celebradas e ratificadas pelos Estados, corporificam regimes jurídicos sobre transações internacionais, cada qual com um viés específico, de modo a privilegiar uma alocação maior de competência tributária ora aos Estados de residência (OCDE), ora aos Estados de fonte de produção (ONU).

2.1.3. As novas funções

O Direito Internacional Público se transformou, também, no tocante às *funções* por ele desempenhadas. Passou-se de um *Direito de coexistência* para um *Direito de cooperação*. Não se pode dizer, no entanto, que se trata de um *Direito de solidariedade*,

---

[270] Cf. ANDENAS, M.; BJORGE; E. *A farewell to fragmentation: Reassertion and convergence in international law*. New York: Cambridge University Press, 2015, p. 1-10.
[271] Cf. ANTÓN, Ricardo García. The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue. In: *World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, 2018 (february).
[272] Cf. LAFER, Celso. *Direito Internacional: um percurso no Direito no Século XXI*, v. 2. São Paulo: Atlas, 2015, p. 43-52.

exceção feita ao comportamento manifestado pelos Estados em relação a questões bastante específicas[273].

Em sua feição clássica, o Direito Internacional era concebido como o ordenamento jurídico da sociedade interestatal, composta por poucos Estados homogêneos em suas características, cuja finalidade era favorecer a coexistência e, apenas ocasionalmente, propiciar a cooperação internacional, haja vista que eram ainda escassas as questões que requeriam cooperação em nível global para a sua solução[274]. Progressivamente, a tônica do Direito Internacional deixou de ser a mera coexistência, passando a ser a cooperação internacional à medida em que a interdependência global aumentou, o que produziu novos desafios, ameaças e conceitos que passaram a exigir normas e instituições próprias para a sua gestão[275]. Tal movimento se fez conjuntamente com a passagem da soberania exclusiva (quase absoluta) para a soberania inclusiva (relativa)[276].

A cooperação internacional atingiu tamanha importância na feição atual do Direito Internacional Público que pode ser considerada um dos seus grandes princípios norteadores[277], aplicando-se a todos os diferentes domínios alcançados pelas suas normas.

Com efeito, o referido princípio geral de cooperação se faz presente no artigo 1º, §3º e artigo 56 da Carta das Nações Unidas, assinada após o final da segunda guerra mundial, em 26 de junho de 1945. A referida Carta, embora não possa ser considerada uma carta constitucional da ordem jurídica internacional, à semelhança das constituições adotadas internamente pelos países, expressa a *opinio juris* de toda a comunidade internacional acerca das diretrizes ali presentes, de modo a tornar *a cooperação uma obrigação jurídica de caráter geral*[278]. Esta consideração é particularmente importante para os propósitos do presente trabalho, haja vista que este será um dos fundamentos do dever jurídico internacional de cooperação fiscal internacional que será formulado. Mais adiante neste capítulo, após a exposição das linhas mestras das fontes não convencionais do Direito

---

[273] Cf. BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*. 2ème édition. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 2011, p. 20-25.
[274] Cf. CASELLA, Paulo Borba. *Fundamentos do Direito Internacional Pós-Moderno*. *Op. Cit*., p. 160.
[275] Ibidem, p. 127.
[276] Vejam-se os tópicos 4.2 e 4.3 do capítulo 1.
[277] Confiram-se as disposições dos artigos 1º, §3º e 56 da Carta das Nações Unidas: "*Article 1 -The Purposes of the United Nations are: […] 3 - To achieve international co-operation in solving international problems of an economic, social, cultural, or humanitarian character, and in promoting and encouraging respect for human rights and for fundamental freedoms for all without distinction as to race, sex, language, or religion; […] Article 56: All Members pledge themselves to take joint and separate action in co-operation with the Organization for the achievement of the purposes set forth in Article 55*."
[278] Cf. BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*.*Op. Cit*., p. 28.

Internacional Público, definiremos em qual delas tal obrigação geral de cooperação internacional está amparada.

As OIs favoreceram a criação de espaços de integração e de diálogo para a tomada de decisões na esfera internacional. Sob a sua égide, a criação do Direito Internacional experimentou notória transformação. Duas constatações amparam esta afirmação.

Em primeiro lugar, tem-se que os estatutos de diversas OIs lhes conferem notórios poderes normativos. Este é o caso, por exemplo, das resoluções emitidas pela ONU. Este poder normativo é, no entanto, limitado à estrutura interna e às funções desempenhadas pela ONU, estando adstrito aos limites impostos pelo seu estatuto, o qual fora previamente aprovado e ratificado pelos seus Estados-Membros. Para além destas situações, os Estados Soberanos continuam a se vincularem a direitos e obrigações oriundos, apenas, das fontes formais e materiais tradicionais. Além disso, merece destaque o fato de que, progressivamente, substituiu-se a regra da unanimidade pela regra da maioria qualificada que atualmente se faz presente em diversas OIs, sobretudo nas instituições supranacionais da União Europeia[279].

Em segundo lugar, a pressão cada vez maior por uma governança global fez com que as organizações internacionais acelerassem o processo de produção normativa.

Por um lado, tornou-se comum o uso de instrumentos de *soft law – i.e.,* instrumentos desprovidos de natureza jurídica, incapazes de, autonomamente, vincular os Estados Soberanos (*e.g.*, recomendações, relatórios, cartas de intenções, entre outros), mas capazes de produzir efeitos jurídicos sob determinadas condições (*i.e.*, sempre que associados às fontes formais e materiais de produção do Direito Internacional[280]) ou, ainda, de propiciar a cooperação internacional através de compromissos de natureza política entre os Estados. Com efeito, através dos instrumentos de *soft law*, busca-se a governança global em questões sensíveis em que ou bem inexistiria um consenso acerca das possíveis alternativas para a sua solução ou bem a construção de um consenso, ainda que possível, imporia elevados custos de coordenação, sobretudo tempo[281].

Por outro lado, as OIs alteraram, também, a forma como direitos e obrigações são criados pelas próprias fontes formais e materiais do Direito Internacional Público.

---

[279] Na União Europeia, o Conselho Europeu aprova as suas decisões, em regra, por maioria qualificada de votos, o que significa 55% dos seus Estados Membros que representem, pelo menos, 65% da população da União Europeia, conforme estabelece o artigo 238, III, *a* do Tratado sobre as Funções da União Europeia.

[280] Vejam-se os tópicos 3.1.8 e 3.2.4 deste capítulo.

[281] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. Paris: Dalloz, 2016, p. 421; NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: Um Estudo sobre a Soft Law. *Op. Cit.*, p. 95-141.

Uma das formas pelas quais a produção do Direito Internacional foi impactada pelas OIs se deu com a chamada "diplomacia normativa" na qual as organizações assumem a função de conduzir reuniões entre *experts* e representantes dos Estados tendo em vista a produção de normas jurídicas, através seja da assinatura de convenções internacionais, seja da aprovação de resoluções da própria organização[282].

Outras formas através das quais as OIs são capazes de influenciar na criação de normas jurídicas internacionais, a partir das fontes formais e materiais, consistem na sua aptidão para generalizar práticas, contribuir para a formação da *opinio juris* dos Estados acerca de determinadas matérias, o que pode levar à formação mais célere de um costume internacional ou de um princípio de Direito Internacional, ambos fontes de criação de direitos e obrigações na esfera internacional.

A *opinio juris* que antes levava muito tempo para ser formada acerca de determinada temática, oriunda da atuação espontânea, lenta e gradual dos Estados na comunidade internacional, passou a se formar com maior rapidez, e não mais tão espontânea quanto antes. Em outras palavras, as OIs passaram a atuar como verdadeiros "catalisadores" na criação de direitos e obrigações jurídicas através das fontes de criação do Direito.

Um exemplo que pode ser citado a este respeito é o processo atual desempenhado por comissões e órgãos específicos das OIs (em especial, a ONU) responsáveis pela codificação do Direito Internacional Costumeiro. Nesta ocasião, os representantes dos Estados Soberanos, ao aprovarem ou reprovarem a minuta das convenções internacionais preparadas pela comissão, expressam a sua *opinio juris* sobre a temática[283]. Neste sentido, não se pode afastar a possibilidade de que as comissões, ao exercerem as suas atribuições no sentido de buscar um "mínimo denominador comum" no qual se possa alcançar o consenso de toda a comunidade internacional, acabem por acelerar, alterar, modelar ou conformar a *opinio juris* dos Estados Soberanos, ainda que esta influência se dê de modo bastante sutil.

Esta constatação é especialmente importante para os propósitos da presente tese, em vista da relevância do papel exercido pelas OIs encarregadas da promoção de políticas tributárias internacionais – *i.e.*, a ONU e OCDE – as quais, a nosso ver, não apenas possuem aptidão, com certas ressalvas, para exteriorizar a *opinio juris* dos seus Estados-Membros, como também atuam no desenvolvimento da prática internacional.

---

[282] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 404.
[283] Ibidem, p. 413.

Não se pode perder de vista, também, a capacidade de influência, dos mais variados modos, dos instrumentos de *soft law* produzidos no seio das OIs sobre as fontes formais e materiais do Direito Internacional. Esta influência será tratada, em maiores detalhes, adiante[284].

2.1.4. O novo modo de compreensão

O Direito Internacional Público também passou por notória transformação no tocante *ao modo pelo qual ele é compreendido*.

Até o início do século XX, possuía bastante força o positivismo jurídico o qual postula que o estudo do Direito deve ocorrer a partir do próprio sistema jurídico, desconsiderando, por completo, quaisquer outros fatores – *e.g.*, sociais, culturais, entre outros – oriundos da realidade prática. Um dos pontos mais altos da teoria positivista se deu com a formulação, por Hans Kelsen, da obra intitulada "Teoria Pura do Direito". Nesta obra, Kelsen defende que o Direito deve ser visto como um sistema de normas que orientam a conduta humana, cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade – *i.e.*, a norma fundamental do sistema jurídico[285]. Na visão do autor, o que diferencia o Direito das demais ordens sociais é o fato de que o Direito é uma ordem coativa, pautado em sanções advindas do descumprimento de obrigações jurídicas[286]. A obrigação jurídica, para Kelsen, está sempre associada à previsão de uma sanção para a hipótese do seu descumprimento.

No tocante ao Direito Internacional, Hans Kelsen defende a sua correspondência a um direito primitivo, uma vez que inexistiriam as mesmas instituições presentes no Direito Interno dos países para assegurar a unidade e coesão sistêmica, tampouco normas superiores – à semelhança das constituições escritas[287]. O Direito Internacional também consistiria em uma ordem coativa em que a sanção pelo descumprimento de obrigações jurídicas firmadas na sociedade interestatal corresponderia à represália ou, em um cenário mais extremo, à guerra[288]. Na teoria kelseniana, a norma fundamental do Direito Internacional corresponde à norma que institui como fato gerador de Direito o costume constituído pela conduta

[284] Vejam-se os tópicos 3.1 e 3.2 deste capítulo.
[285] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. *Op. Cit.*, p. 33.
[286] Ibidem, p. 35-56.
[287] Ibidem, p. 358.
[288] Ibidem, p. 355-358.

recíproca dos Estados, da qual se destaca o princípio do *pacta sunt servanda*, segundo o qual todos os Estados estão adstritos ao cumprimento das obrigações por eles pactuadas[289].

Progressivamente, em reconhecimento a algumas das limitações do positivismo, desenvolveram-se, paralelamente, diversas abordagens que passaram a incluir, em maior ou menor medida, elementos sociais para a compreensão do Direito.

Um exemplo do distanciamento do positivismo clássico está na teoria postulada por Herbert L. A. Hart. O referido autor, conquanto tenha corroborado com algumas das linhas mestras do positivismo kelseniano, inovou ao ponderar que a obrigação jurídica independente da previsão de uma sanção diante do seu descumprimento - *i.e.,* o Direito não se resume a uma ordem coativa[290]. O Direito consiste no sistema normas primárias e secundárias que regulam a conduta humana, sendo que as primeiras impõem deveres, ao passo em que as segundas outorgam poderes[291]. As normas secundárias destinar-se-iam a resolver três problemas fundamentais que o Direto possuiria acaso fosse pautado, exclusivamente, por normas primárias[292]: *incerteza* quanto a quais normas devem ser qualificadas como jurídicas, o *caráter estático* das normas em razão da inexistência de mecanismos para a sua mudança, e a *ineficiência* da pressão social difusa para a sua observância. Seriam, portanto, necessárias normas secundárias de reconhecimento, modificação e julgamento, respectivamente, para solucionar os três problemas que a existência de apenas normas primárias suscitaria em uma determinada ordem jurídica[293]. Ademais, Hart se distanciou do positivismo clássico ao defender que a obrigação jurídica comporta um duplo referencial a partir do qual ela deve ser analisada: os pontos de vista externo e interno[294].

Por um lado, sob a perspectiva externa, é correto afirmar que, diante de uma norma jurídica, os seus destinatários – *i.e.*, no caso do Direito Interno, as pessoas e, no caso do Direito Internacional, os Estados, OIs, ONGs e pessoas também – estarão obrigados a agir nos termos prescritos pela norma, estando ou não sujeitos a alguma sanção que lhe seja associada, pois, do contrário, haverá uma reação organizada pelo próprio sistema em razão do descumprimento da norma jurídica. Esta perspectiva se limita a descrever regularidades

---

[289] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. *Op. Cit*., p. 359-360.
[290] HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 01-101.
[291] Ibidem, p. 117.
[292] Ibidem, p. 199-122.
[293] Ibidem, p. 122-128.
[294] Ibidem, p. 106-118.

observáveis de comportamento sem explicar, no entanto, o modo pelo qual as normas se operam sobre aqueles que são os seus reais destinatários.

Por outro lado, sob a perspectiva interna, pode-se dizer que os mesmos destinatários, ainda que não sejam compelidos a agir nos termos prescritos pela norma – em razão, por exemplo, da ausência de meios coercitivos para compeli-los a agir daquela forma ou da baixa probabilidade da sua aplicação – estarão na posição de quem possui a obrigação de agir em conformidade com a norma jurídica e, com base nestas normas, pautarão o seu modo de agir.

Pode-se dizer que o positivismo clássico se contenta, apenas, com a perspectiva externa, fato que é fortemente questionado por Hart[295]. Embora Hart faça a devida distinção entre normas sociais e jurídicas, é notório, na sua exposição, o paralelo constante entre ambas no tocante aos aspectos externo e interno citados acima.

Na teoria formulada por Hart, o Direito Internacional se assemelha a um regime caracterizado apenas por normas primárias, carecendo-lhe de normas secundárias de reconhecimento, modificação e julgamento em vista da inexistência, na esfera internacional, de órgãos semelhantes aos que compõem os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Direito Interno, bem como normas hierarquicamente superiores capazes de assegurar o reconhecimento - *i.e*., a validade jurídica – das demais normas que compõem o sistema jurídico internacional e a identificação das suas fontes hábeis à produção do Direito[296]. Ainda assim, Hart não vislumbra no Direito Internacional uma ordem primitiva, em razão da complexidade do seu conteúdo, e da semelhança dos seus conceitos, técnicas e métodos com aqueles de Direito Interno[297].

Coerente com a refutação da ideia – defendida por Hans Kelsen – de que o Direito consistiria em uma ordem coativa, Hart rejeita a ideia de que o Direito Internacional seria vinculante apenas na medida em que estivesse associado a um sistema de sanções organizadas. Retomando-se as perspectivas interna apontada acima, Hart destaca que, independentemente da previsão de uma sanção, o Estado que deixar de observar uma obrigação que lhe seja aplicável jamais deixará de estar na posição de quem estava ou ainda está obrigado a cumpri-la[298]. Concordamos com esta perspectiva proposta por Hart no tocante à impossibilidade de caracterização da obrigação jurídica (interna ou internacional)

---

[295] HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. *Op. Cit*., p. 118.
[296] Ibidem, p. 276-277.
[297] Ibidem, p. 293.
[298] Ibidem, p. 281.

pela previsão normativa de uma sanção jurídica. Ao tratarmos do instituto da responsabilidade internacional, retornaremos a este ponto[299].

Posteriormente, outras visões ainda mais distantes do positivismo tradicional ganharam notória força. O jusnaturalismo é um exemplo neste sentido, ao pleitear a existência de critérios de validade que estão além daqueles previstos pelo próprio sistema jurídico pautados em valores auto-evidentes e universais[300].

Na sequência, até certo ponto sob a influência do jusnaturalismo, o Direito passou a ser compreendido sob diversas perspectivas que o vislumbravam como um processo dinâmico, segundo o qual ele deveria ser concebido no contexto da sociedade em que se insere, e não somente como um conjunto de normas jurídicas que poderiam ser compreendidas isoladamente[301].

Com efeito, analisando o Direito Internacional no contexto da crise da pós-modernidade, Paulo Borba Casella pondera que Direito Internacional há de se situar no seu devido "tempo (histórico) e contexto (cultural), no qual tem de atuar, para permitir regulação humanamente válida, do sistema do mundo: ordenação teleologicamente humana do mundo, por meio do Direito Internacional pós-moderno"[302].

É justamente esta nova feição do Direito Internacional, mais do que nunca aberto ao contexto social, econômico e político em que se encontra, adaptado ao tempo presente, e vocacionado à apresentação de soluções aos inúmeros problemas da pós-modernidade, que mais nos importa para os propósitos do presente trabalho.

Se é verdade que o Direito Internacional passou a ser orientado pelas necessidades da realidade contemporânea na qual se insere, entendemos que o mesmo deverá ocorrer com o Direito Tributário Internacional haja vista que, sem negar a sua autonomia sistêmica, este ramo, ao se respaldar em muitos dos princípios e regras do Direito Internacional Público – sobretudo, nas suas fontes – acaba por incorporar as suas preocupações, transformações e os seus valores.

---

[299] Veja-se o tópico 2.4 do presente capítulo.
[300] Veja-se, a este respeito: FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. 2nd edition. New York: Oxford University Press, 2011.
[301] Cf. SHAW, Malcolm. *Direito Internacional*. *Op. Cit.*, p. 46-50.
[302] CASELLA, Paulo Borba. *Fundamentos do Direito Internacional Pós-Moderno*. *Op. Cit.*, p. 63.

2.1.5. A emergência de uma "comunidade internacional"

Como resultado de todas as transformações apontadas acima, defende-se o surgimento de uma "comunidade internacional", compreendida em sua totalidade, que clama pela universalidade da aplicação de normas jurídicas como consequência da construção concertada pelos atores do sistema jurídico internacional de soluções multilaterais[303]. Esta é uma perspectiva que está inexoravelmente alinhada com a *teoria objetiva* que visa a explicar o fundamento do Direito Internacional Público[304].

Dentre as causas apontadas para a emergência do conceito apontado, merece destaque, em primeiro lugar, a nova perspectiva a partir da qual o Direito Internacional é compreendido – *i.e.*, a ideia de que o Direito é um espelho do complexo de valores e desafios que caracterizam a sociedade global atual – e, em segundo lugar, a ideia de que há uma forte interdependência entre os atores do Direito Internacional[305].

A referência à "comunidade internacional" foi feita originalmente pelo artigo 53 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969[306], com a finalidade de que fosse assegurada a supremacia do *jus cogens* ("*peremptory rules*" ou "norma imperativa do Direito Internacional geral") – *i.e.*, normas imperativas que resguardam valores considerados supremos e fundamentais para a comunidade internacional que, por esta razão, possuem hierarquia superior no sistema jurídico internacional, nos termos do dispositivo apontado. O *jus cogens* é considerado uma exceção à regra segundo a qual não há, no Direito Internacional, qualquer hierarquia normativa, pois normas que atingem tal *status* derrogam qualquer norma – convencional ou não – que lhe seja contrária, somente admitindo a sua alteração através de norma posterior de mesma natureza. A referência à figura da "comunidade internacional" também está presente em diversas resoluções emitidas pela Assembleia Geral das Nações Unidas[307].

A referida figura se faz presente, inclusive, nos instrumentos de *soft law* utilizados pela OCDE em matéria tributária. A ideia de uma comunidade internacional pode ser

---

[303] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 433-437.
[304] Veja-se o tópico 2.3 deste capítulo.
[305] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 433-437.
[306] Confira-se: "É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional geral da mesma natureza."
[307] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 433-434.

abstraída a partir de todos os relatórios emitidos pela OCDE no âmbito do Projeto de combate ao BEPS. A forte ideia de interdependência das políticas tributárias adotadas na atualidade pelos Estados nos permite afirmar que, ainda que indiretamente, a OCDE comunga da ideia de que existe uma comunidade internacional.

A principal consequência decorrente da emergência de uma "comunidade internacional" é a compreensão de que, havendo grande interdependência entre os Estados Soberanos oriunda das novas problemáticas que exigem soluções globais, são crescentes os deveres jurídicos impostos aos Estados Soberanos, cujo cumprimento se impõe enquanto medida necessária para assegurar um patamar mínimo de convivência global[308].

Esta ideia se faz especialmente presente na esfera tributária em razão da forte interdependência atual entre os Estados no exercício do seu poder de tributar. Impõe-se, portanto, a busca por um "patamar mínimo". A questão está em saber justamente qual é o seu conteúdo.

2.2. A governança global: entre *hard law* e *soft law*

Dividem-se os instrumentos destinados a promover a governança global em duas categorias distintas: *soft law* e *hard law*. Ambas possuem diferentes naturezas e apresentam vantagens e desvantagens que lhe são próprias. A seguir, analisaremos cada uma delas.

2.2.1. A *hard law*: o núcleo duro do Direito

Os instrumentos de *hard law* correspondem às fontes formais e materiais de criação de direitos e obrigações jurídicas na esfera internacional. Confira-se, neste sentido, o artigo 38 do Estatuto da CIJ:

> A Corte, cuja função é *decidir de acordo com o direito internacional* as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:
> a. as *convenções internacionais*, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
> b. o *costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;*
> *c. os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;*
> d. sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciárias e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

[308] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 436.

> A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem. (destaques nossos)

Apesar de a destinatária do referido dispositivo ser a CIJ, tal órgão é obrigado a decidir todos os casos que são submetidos à sua jurisdição "de acordo com o Direito Internacional", tal como expresso no *caput*. Ademais, os Estados-membros da ONU são *ipso facto* signatários do Estatuto, em virtude do artigo 93 da Carta das Nações Unidas[309]. Por estas razões, a doutrina se posiciona massivamente no sentido de que as fontes de criação de direitos e obrigações jurídicas internacionais estão detalhadas no artigo 38 do Estatuto da CIJ, sendo este dispositivo meramente *declaratório* das referidas fontes haja vista que este dispositivo expressa a *opinio juris* da comunidade internacional acerca das fontes hábeis à criação do Direito Internacional[310].

A partir da leitura do artigo 38 do Estatuto da CIJ, observa-se que apenas as fontes detalhadas nas alíneas *a*, *b* e *c* são hábeis à produção do Direito no ordenamento jurídico internacional.

As convenções internacionais (alínea *a*), que estabelecem regras expressamente reconhecidas pelos Estados, e os costumes internacionais (alínea *b*), os quais correspondem práticas gerais aceitas como Direito pelos Estados, correspondem às *fontes formais* de produção do Direito, ao passo em que os princípios gerais de Direito, reconhecidos pelas nações civilizadas, correspondem às *fontes materiais* de produção do Direito (alínea *c*)[311].

A classificação apontada acima das fontes – *i.e.*, fontes formais e materiais – diz respeito à função desempenhada: ao passo em que as *fontes formais* desempenham a função de *criação* do Direito, as fontes materiais se prestam à *identificação do conteúdo* das obrigações e direitos que passam a fazer parte do Direito[312]. Haveria ainda uma segunda classificação entre fontes materiais e de evidenciação, na qual as primeiras teriam por função a identificação do conteúdo do Direito e as segundas auxiliariam na comprovação deste último.

---

[309] Leia-se: "Artigo 93. 1. Todos os Membros das Nações Unidas são *ipso facto* partes do Estatuto da Corte Internacional de Justiça. 2. Um Estado que não for Membro das Nações Unidas poderá tornar-se parte no Estatuto da Corte Internacional de Justiça, em condições que serão determinadas, em cada caso, pela Assembléia Geral, mediante recomendação do Conselho de Segurança."

[310] Cf. SHAW, Malcolm N. *Direito Internacional*. *Op*. *Cit*., p. 56-57;

[311] Cf. DIXON, Martin.*Textbook on International Law*. 7th edition. United Kingdom: Oxford University Press, 2013, p. 26-27; ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. *Op*. *Cit*., p. 142;

[312] Cf. DIXON, Martin.*Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 26-27.

Estas classificações são a causa para boa parte das críticas ora apontadas ao artigo 38 do Estatuto da CIJ, questionando a sua completude[313] e mesmo o caráter subsidiário de algumas das fontes face a outras[314]. Assim, o referido dispositivo é criticado por não fazer referência às resoluções e decisões das OIs que, atualmente, podem vincular Estados pela regra da unanimidade ou, até mesmo, maioria qualificada, desde que a temática objeto de resolução esteja adstrita às questões internas da própria organização. Defende-se, além disso, a aptidão de tais resoluções para acelerar a formação de costumes internacionais, bem como demonstrar a evidência da *opinio juris* dos Estados se e quando estes votam favoravelmente à sua adoção[315]. As resoluções possuiriam, neste sentido, caráter ora *material* (quando obrigatórias), ora de *evidenciação* (quando auxiliam na evidenciação dos elementos constitutivos do costume), ora de ambos.

A despeito do mérito que determinadas classificações possam ter para a melhor compreensão das fontes do Direito Internacional, entendemos que a sua adoção é problemática haja vista, entre outros motivos, que muitas das fontes formais são também materiais e muitas das fontes materiais podem ser também formais[316]. Ademais, tais distinções em nada contribuiriam para os propósitos do presente trabalho. Logo, nós, deliberadamente, a abandonaremos.

Desse modo, para os propósitos do presente trabalho, consideraremos as três fontes de que tratam as alíneas *a*, *b* e *c* do artigo 38 do Estatuto da CIJ como igualmente capazes de produzir direitos e obrigações jurídicas na esfera internacional.

Igual aptidão para a produção do Direito não se faz presente no tocante à jurisprudência – *i.e.*, as "decisões judiciárias" – e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, pois estas, por imposição expressa da própria alínea *d*, são meros *meios auxiliares* para a determinação de normas jurídicas. Disso decorre que a jurisprudência e a doutrina podem, tal como ocorre no ordenamento jurídico interno dos países de tradição de *Civil Law*, quando muito, auxiliar na determinação dos comandos normativos por meio da interpretação sem, no entanto, terem qualquer capacidade para criar direitos e obrigações autonomamente.

Deve-se reconhecer, no entanto, que, na realidade prática, a jurisprudência e a doutrina dos juristas mais qualificados possuem um papel muito maior na criação do Direito

---

[313] Cf. DIXON, Martin.*Textbook on International Law*. *Op. Cit*., p. 24-27.
[314] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 369.
[315] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op. Cit*., p. 49-51.
[316] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op. Cit*., p. 27; SHAW, Malcolm N. *Direito Internacional*. *Op. Cit*., p. 56-57.

do que o artigo 38 do Estatuto da CIJ abstratamente lhe confere. As decisões da CIJ, de outras cortes internacionais e das próprias cortes nacionais possuem elevada influência na criação e no desenvolvimento de costumes internacionais, haja vista que as decisões atuam como forma de confirmação de tendências das práticas dos Estados, bem como na identificação da *opinio juris*[317]. Semelhante processo ocorre, também, com a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações[318]. Veremos, mais adiante, que os instrumentos de *soft law* possuem aptidão equivalente[319].

Quanto à equidade – *i.e.*, *ex aequo et bono,* a sua utilização por um juiz internacional dependerá da aprovação das partes envolvidos em um conflito, o que raramente ocorre na experiência internacional.

Ademais, entendemos que inexiste qualquer relação de prevalência hierárquica entre as convenções internacionais, os costumes internacionais e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas; há, apenas, a sua enumeração funcional na forma de um roteiro operacional para orientar a atividade jurisdicional do juiz internacional, posição que, muito embora receba apoio expressivo e reflita com maior exatidão a jurisprudência da CIJ[320], não é unânime[321].

As fontes de produção normativa aqui tratadas passaram por notória evolução nos últimos anos devido à transformação pela qual passou a sociedade internacional – narrada no tópico precedente – conquanto não se possa afirmar que ter-se-ia operado o seu distanciamento dos seus elementos nucleares a tal ponto de dispensá-los.

As OIs, conquanto tenham passado a exercer pressão sobre os Estados de modo a facilitar a sua coordenação para a adoção de uma estratégia convergente no tocante a determinadas temáticas, não são capazes de substitui-los na assinatura de convenções internacionais, tampouco, pela regra majoritária, impor uma obrigação internacional aos Estados para além dos limites estatutários que lhes são aplicáveis. Do mesmo modo, os costumes, conquanto sejam influenciados pelas OIs e pelos instrumentos de *soft law* por elas elaborados, jamais poderiam dispensar, para a sua formação, os seus requisitos objetivo –

---

[317] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 47
[318] Ibidem, p. 49.
[319] Veja-se o tópico 2.2.2 deste capítulo.
[320] Cf. ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. *Op*. *Cit*., p. 142; MELLO, Celso D. Albuquerque. Curso de Direito Internacional Público. 1º Volume. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 284; DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann, *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 359; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. 8éme édition. Paris: LGDJ, 2009, p. 383.
[321] Cf. GUGGENHEIM, Paul. *Traité de Droit International Public*. Tome I. 10éme édition revue et augmentée. Genève: Librairie de l'Universté, Georg et Cie SA, 1967, p. 112-113.

i.e., a prática internacional – e subjetivo – *i.e.*, a *opinio juris*. Demonstraremos que, no tocante aos costumes internacionais, após o caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a própria CIJ passou a dar mais importância para o elemento subjetivo do que para o elemento objetivo para a sua formação. O mesmo diagnóstico se aplica, também, aos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas: muito embora não se negue que as OIs tenham influência, inclusive mediante instrumentos de *soft law*, para criar novos princípios gerais de Direito, estes ainda dependem dos Estados para a sua transposição para o Direito Internacional.

Neste contexto, observa-se uma *nova feição* das fontes tradicionais de produção de direitos e obrigações na esfera internacional, mais adaptada à realidade contemporânea, sem que tais novas feições tenham tido o condão de esvaziar a essencialidade dos aspectos nucleares inerentes a cada uma das fontes para a formação do Direito. Tais aspectos observaram uma transformação no tocante ao modo pelo qual se opera a sua observância capaz de adaptá-los às necessidades da realidade contemporânea – *i.e.*, da "comunidade internacional", o que não significa tais aspectos tenham deixado de assumir posição de essencialidade. É neste contexto, caracterizado por esta nova feição das fontes tradicionais, que se desenvolve o dever jurídico de cooperação fiscal internacional que será formulado.

Importa, na sequência, compreendermos, com maior profundida, os instrumentos de governança global denominados de *soft law*.

2.2.2. A *soft law*: Direito Flexível *versus* Quase-Direito

Tal como apontado anteriormente, os mecanismos tradicionais de criação e modificação do Direito demandam o preenchimento de critérios rigidamente concebidos, sem o qual não são criados direitos e obrigações na esfera internacional. Por mais que a realidade contemporânea tenha influenciado os aspectos nucleares das fontes tradicionais de produção normativa, fato é que as influências da nova realidade possuem limites.

Os desafios oriundos de uma realidade contemporânea que se transforma de modo cada vez mais dinâmico, no entanto, demandam uma forma de governança global mais ágil e flexível, com menores custos de coordenação e que, muitas vezes, se revela a única possível onde há alto grau de incerteza e complexidade ainda não devidamente

compreendidos pelos atores em questão[322]. Abre-se mão da criação de obrigações juridicamente vinculantes para a criação de compromissos que autonomamente vinculam as partes apenas politicamente, mas não tal como uma obrigação em sentido jurídico o faria.

Salem Hikmat Nasser, em tese de doutorado destinada ao tema, defende, como característica comum a todos os instrumentos de *soft law*, a existência de uma "normatividade relativa" a qual pode ser estudada segundo duas perspectivas distintas[323]:

(i) enquanto característica intrínseca ao Direito Internacional, a normatividade relativa diz respeito à força constringente das normas internacionais, de seu alcance variável, do maior ou menor grau de certeza quanto a obrigações e direitos delas decorrentes e das possíveis consequências oriundas do seu descumprimento; e

(ii) enquanto forma de identificação de normas pertencentes ao Direito Internacional, a normatividade relativa refere-se às inter-relações que os instrumentos de *soft law* possuem com os instrumentos de *hard law* no processo de criação de normas juridicamente válidas.

Por um lado, a "normatividade relativa" a que se refere o item (i), é chamada pelo autor de "Direito Flexível"[324]. Neste primeiro grupo, incluem-se instrumentos jurídicos propriamente – *e.g.*, convenções internacionais – que, entretanto, possuem normas jurídicas dotadas de *flexibilidade* no tocante à sua natureza, precisão e resposta decorrente do seu descumprimento[325]. Em outras palavras, tais normas jurídicas seriam, em princípio, obrigatórias, haja vista decorrerem das fontes tradicionais de criação do Direito Internacional, mas tornar-se-iam flexíveis em virtude das características que lhe são inerentes.

Quanto ao primeiro aspecto (natureza), há normas jurídicas propriamente que estabelecem programas de ação, agendas, são portadoras de princípios normativos, mas não de regras – *i.e.*, o "Direito Programatório"[326]. Há, também, convenções internacionais cuja finalidade é estabelecer um quadro ou moldura para que, posteriormente, após a devida evolução reflexiva sobre uma questão nova de relevância global, possa-se avançar no sentido de criar uma regulação mais específica e própria para o seu devido enfrentamento – *i.e.*, o

---

[322] NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: Um Estudo sobre a Soft Law. *Op. Cit.*, p. 98-99.
[323] Ibidem, p. 95-96.
[324] Ibidem, p. 97.
[325] Ibidem.
[326] Ibidem, p. 101-102.

"Direito Progressivo"[327]. Preferem-se princípios que admitem distintas interpretações a regras jurídicas[328].

Passando-se ao segundo aspecto (precisão), é de se destacar o conteúdo variável propositalmente escolhido na esfera do Direito Internacional. Assim, recorre-se propositalmente a conceitos jurídicos indeterminados para que se possa avançar na governança global enquanto o consenso sobre normas de conteúdo específico não se revela possível, mas, ainda assim, busca-se a certeza de que os Estados se comprometerão com determinadas ações. A consequência desta escolha é a perda de segurança jurídica[329].

No tocante ao terceiro aspecto (consequência diante do seu descumprimento), observa-se que a *soft law* não dá ensejo a qualquer direito ou obrigação sujeito às consequências do regime jurídico da responsabilidade internacional o qual se aplica, enquanto consequência lógica comum, a todo ato que implique o descumprimento de direitos e obrigações[330]. Neste sentido, fala-se que a *soft law* não dá ensejo a um "direito justiciável" no sentido de que eventuais compromissos dela decorrente não estão sujeitos à jurisdição de cortes internacionais, ainda que os Estados a elas estivessem submetidos. Ao invés disso, privilegiam-se soluções conciliatórias e negociadas.

Por outro lado, a "normatividade relativa" a que se refere o item (ii) enseja uma outra aproximação do tema. Neste ponto, não se analisa o conteúdo normativo de instrumentos que são inquestionavelmente jurídicos, tal como se refere o item (i). Diversamente, aqui, analisam-se os comandos normativos oriundos de instrumentos que não são jurídicos. Daí chama-los de "Quase-Direito"[331].

Sendo o foco de tal análise os instrumentos não jurídicos de onde provêm os conteúdos normativos e não propriamente estes últimos, Salem Hikmat Nasser propõe que a sua análise se dê a partir dos seus autores: (i) instrumentos não obrigatórios produzidos pelos Estados; (ii) instrumentos resultantes dos trabalhos das OIs; e (iii) instrumentos elaborados por entes não estatais[332]. Na primeira categoria, estariam os seguintes instrumentos, sendo esta listagem não exaustiva: *gentlemen's agreements*, cortesia ou acordo de cavalheiros, memorando de entendimentos, declarações conjuntas de grandes

---

[327] NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: Um Estudo sobre a Soft Law. *Op. Cit.*, p. 98-100.
[328] Ibidem, p. 102-104.
[329] Ibidem, p. 104-107.
[330] Ibidem, p. 107-109.
[331] Ibidem, p. 113-117.
[332] Ibidem, p. 117.

conferências internacionais, atas finais, agendas e programas de ação, e recomendações[333]. No segundo grupo, incluem-se os atos unilaterais praticados pelas OIs, a saber: as resoluções e decisões; recomendações; códigos de conduta; e declarações[334]. Em todos estes casos, tal como já tratamos anteriormente, há a possibilidade de os referidos instrumentos vincularem os Estados, mas, para tanto, estes últimos deverão manifestar o seu consentimento expresso, seja caso-a-caso seja por meio dos estatutos constitutivos das organizações das quais fazem parte. Por fim, no terceiro grupo, há todas as declarações e demais instrumentos produzidos por ONGs com atuação e relevância global[335].

Esta segunda acepção do conceito de *soft law* parece ir ao encontro do conceito adotado por Pierre-Marie Dupuy e Yann Kerbrat, ao descreverem a *soft law*, destacam a contradição intencional dos termos "direito" e "macio", "flexível", "invertebrado", destacando, ao final, a sua característica fundamental: "um Direito que ainda não é obrigatório"[336]. Ora, se, para os autores, a *soft law* consiste em um Direito que ainda não é obrigatório, logicamente está excluída a primeira acepção tratada acima ("Direito Flexível"), pois nela a obrigatoriedade dos comandos normativos é inquestionável em vista da natureza jurídica dos instrumentos empregados.

Para os propósitos do presente trabalho, adotaremos o conceito de *soft law*, enquanto normatividade relativa, na segunda acepção tratada acima – *i.e.*, dos conteúdos normativos presentes em instrumentos não jurídicos ("Quase-Direito"). Interessa-nos, em especial, o conteúdo normativo presente os instrumentos não jurídicos produzidos pelos Estados e pelas OIs.

Por fim, vale a pena destacar dois aspectos fundamentais da *soft law*.

O primeiro aspecto diz respeito à estreita conexão da emergência da *soft law* com o fenômeno, apontado por Prosper Weil, de "crise do sistema normativo internacional", pela qual estaria passando o Direito Internacional nas últimas décadas[337].

A crise apontada seria caracterizada por dois fenômenos.

Em primeiro lugar, haveria uma grande dificuldade de demarcação da fronteira entre o que é normativo (no sentido jurídico) do que não é, em vista da emergência de diversos instrumentos – jurídicos e não jurídicos – por meio dos quais comandos normativos são

---

[333] NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: Um Estudo sobre a Soft Law. *Op. Cit.*, p. 117-131.
[334] Ibidem, p. 131-138.
[335] Ibidem, p. 138-139.
[336] DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann, *Droit International Public*. *Op. Cit.,* p. 431.
[337] WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? In: *American Journal of International Law*, v. 77, 1983, p. 413.

veiculados na esfera internacional[338]. Segundo o autor, a emergência destes novos instrumentos teria tornado a tarefa do jurista de separação do que é jurídico do que não é jurídico especialmente desafiadora na medida em que teria alterado a própria linha de demarcação, anteriormente mais precisa e claramente estabelecida[339]. Entre esses novos instrumentos, possuiriam bastante destaque os instrumentos de *soft law* que estariam a contribuir, neste sentido, para a crise do sistema normativo internacional[340].

Em segundo lugar, ter-se-ia a ocorrência de uma normatividade variável, segundo a qual a normatividade já não seria mais determinada em termos absolutos, em que a norma ou bem seria obrigatória (*binding*) ou não a depender do seu pertencimento ao ordenamento jurídico internacional, mas sim em "graus" distintos; a norma passa a ser mais ou menos obrigatória[341]. Neste cenário, um comando normativo expresso em um instrumento de *soft law* poderia, a depender do caso, exprimir maior grau de obrigatoriedade do que um comando expresso por um instrumento de *hard law*.

Cremos que as críticas apontadas acima decorram de uma discussão de ordem maior, que será enfrentada no próximo tópico, sobre as teorias voluntarista, a qual visa a preservar o consenso e a vontade dos Estados para a sua vinculação a obrigações internacionais, e objetiva, a qual visa, exatamente, atenuar esta ideia de consenso em prol de um modelo que permita a maior cooperação internacional para a solução de temas de relevância global. No momento, cumpre apenas destacar que os instrumentos de *soft law* fazem parte de um contexto maior caracterizado pela multiplicação de instrumentos normativos, jurídicos ou não, destinados à regulação global, a despeito das dificuldades que esta pluralidade tenha eventualmente causado.

Por fim, o segundo aspecto diz respeito ao fato de que, conquanto os instrumentos de *soft law*, por sua própria natureza, não vinculem juridicamente nenhum Estado, por não impor-lhes qualquer obrigação jurídica – afinal, são comandos normativos expressos em instrumentos não jurídicos ("Quase-Direito"), eles não deixam de produzir reflexos no fenômeno de criação do Direito quando associados às fontes tradicionais pertencentes à *hard law*.

Daí a relevância do seu estudo para os fins do presente trabalho; o dever jurídico internacional que será finalmente defendido encontra em instrumentos de *soft law* a

---

[338] WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? *Op. Cit.*, p. 415.
[339] Ibidem.
[340] Ibidem, p. 416.
[341] Ibidem, p. 418-421.

evidenciação da prática internacional e da *opinio juris*, requisitos estes necessários para a formação de costumes internacionais, fonte de produção do Direito Internacional que atribui o conteúdo ao referido dever jurídico internacional. Ao tratarmos de cada uma das fontes não convencionais de produção do Direito[342], analisaremos em que medida os instrumentos de *soft law* podem interagir com tais fontes de modo a exercer influência sobre a gênese de direitos e obrigações jurídicas.

2.3. O fundamento do Direito Internacional: entre o voluntarismo e objetivismo

Importa, no presente momento, abordarmos as concepções e teorias que se destinam a explicar o fundamento do Direito Internacional. A sua análise possui relevância central para o presente trabalho haja vista que cada uma delas apresenta um ponto de vista particular sobre o modo pelo qual se concebe a criação do Direito Internacional, através das fontes detalhadas anteriormente[343], em especial no que diz respeito ao rigor necessário para a criação de direitos e obrigações, atribuindo-se maior tônica ora à vontade dos Estados, ora à realidade objetiva na qual a comunidade internacional está inserida.

Há duas concepções principais que se destinam a explicar o fundamento do Direito Internacional: (i) a voluntarista; e (ii) a objetiva.

De acordo com a *concepção voluntarista*, as normas jurídicas são o produto da vontade humana, ou seja, o consentimento dos cidadãos pertencentes a uma determinada ordem jurídica interna[344]. Na ordem jurídica internacional, requer-se o consentimento dos Estados – *i.e.*, os seus principais sujeitos de direito – para a criação de direitos e obrigações internacionais[345]. Parte-se do "Eu Soberano" para compreender o mundo, de modo que não se pode compreender este mundo na ausência da vontade do "Eu"[346]. Esta concepção, adotada, originalmente, pelos grandes "fundadores" do Direito Internacional ainda nos seus primórdios – Grotius, Vattel, entre outros, foi desenvolvida através de duas teorias específicas.

A primeira delas é a *teoria da autolimitação* segundo a qual o Direito Internacional encontra o seu fundamento na vontade dos Estados Soberanos como decorrência lógica e natural do fato de que os Estados não se subordinam a qualquer autoridade superior, razão

---

[342] Vejam-se os tópicos 3.1 e 3.2 deste capítulo.
[343] Veja-se o tópico 2.2.1 deste capítulo.
[344] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit.,* p. 35
[345] Ibidem.
[346] Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. *Op. Cit.,* p. 383.

pela qual o Direito Internacional Público consiste na somatória dos sistemas de Direito Público externo dos Estados[347].

A segunda é a *teoria do acordo tácito* (*Vereinbarung*) defendida pela escola positivista alemã (Triepel) e italiana (Anzilotti e Cavaglieri), segundo a qual o Direito Internacional consiste na fusão da pluralidade de vontades dos Estados em uma única vontade comum.

A consequência desta teoria é a impossibilidade de que a vontade individual ou de apenas um grupo de Estados seja capaz de criar Direito aplicável a toda a comunidade internacional. Esta teoria foi, no entanto, fortemente criticada, dentre outras razões, por confundir a intervenção da vontade com a realização de um acordo tácito: este último pode sobrevir mesmo na ausência de primeiro, bastando-se imaginar um cenário em que alguns poucos Estados – *e.g.*, de maior poder político e econômico – atuem no sentido de impor uma prática que poderá ser conscientemente aceita pelos demais na exata medida dos seus interesses e da sua capacidade de recusá-la; ora, em momento algum a vontade unilateral do Estado se faz necessariamente presente[348].

No âmbito do Direito Internacional Costumeiro, a adoção desta teoria implica a aceitação de que o costume exige o consentimento tácito dos Estados para a sua formação, de modo que não seria absurda a ideia de que o costume equivaleria a uma convenção tácita[349]. Há uma notória identidade entre as normas convencionais e as normas costumeiras quanto aos seus efeitos, já que ambas seriam inoponíveis a "Estados terceiros" – *i.e.*, Estados que não concorreram para a sua formação[350]. Desse modo, a adoção desta teoria exige maior rigor na demonstração e generalidade da *opinio juris* dos Estados e resguarda, com maior vigor, a blindagem à aplicação do costume internacional ao chamado "objetor persistente"[351].

Defende-se, com efeito, que as teorias que amparam a concepção voluntarista, ao conferirem centralidade à manifestação de vontade dos Estados, como requisito para a criação do Direito Internacional, acabam por conferir maior proteção à sua soberania[352].

---

[347] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 35

[348] Cf. DUPUY, René-Jean. Coutume Sage et Coutume Sauvage. In: *Mélanges Offerts a Charles Rousseau*. Paris: Pedone, 1974, p. 78.

[349] Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. *Op*. *Cit*., p. 281.

[350] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 354.

[351] Veja-se o tópico 3.1.3 do presente capítulo.

[352] Cf. STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. In: *Mélanges Offerts a Paul Reuter*. Le Droit International: Unité et Diversité. Paris: Pedone, 1981, p. 493.

Observa-se que, no contexto em que estas teorias predominaram, inexistia a heterogeneidade observada atualmente na comunidade internacional, tampouco as questões complexas com as quais esta última passou a se deparar. Neste contexto, era plenamente possível manter uma concepção cuja tônica estava pautada na vontade manifestada pelos Estados.

Na jurisprudência da CPJI (antecessora, a CIJ), observa-se a adoção da perspectiva voluntarista quando do julgamento do caso *Lotus*, ocasião em que a Corte destacou que "as regras de Direito que obrigam os Estados decorrem da vontade destes, vontade manifestada através das convenções ou nos usos aceitos como consagradores dos princípios de Direito e estabelecidas para regular as relações de coexistência entre estas comunidades independentes ou com a finalidade de alcançar objetivos comuns"[353].

Com o passar do tempo, o voluntarismo, enquanto concepção destinada a explicar o fundamento do Direito Internacional, perdeu força em razão de muitas das falhas que lhe foram apontadas. Uma primeira falha diz respeito à quase impossibilidade prática de se obter o consentimento da unanimidade de Estados – sobretudo, em um contexto caracterizado pela coexistência de 193 Estados Soberanos reconhecidos pela ONU – o que, no limite, engessaria o sistema jurídico internacional ao impedir o surgimento de novos costumes internacionais. Uma segunda falha diz respeito ao surgimento de novos Estados Soberanos[354]: neste caso, aos novos Estados serão aplicados os costumes internacionais previamente existentes formados na ausência do seu consentimento?

As críticas apontadas acima refletem, senão a impossibilidade prática de se seguir a risca as linhas mestras da concepção voluntaristas, a necessidade de atenuá-la sob pena de engessar o sistema jurídico internacional ou, ainda, atribuir tratamento desigual aos Estados no tocante à observância do regime jurídico oriundo de costumes internacionais.

Ademais, o voluntarismo parece não encontrar substrato até mesmo se analisarmos a literalidade da alínea *b* do artigo 38 do Estatuto da CIJ, o qual exige, para a formação de um costume internacional, a "prática *geral*" e "*opinio juris geral*" e não uma "prática *universal*" e uma "*opinio juris universal*", conforme evidenciaremos, mais adiante[355]. Dispensa-se, neste sentido, que *toda a universalidade* de Estados pertencentes à ordem jurídica

---

[353] UNITED NATIONS. *The Case of S.S. Lotus (Turkey v. France)*. *Op. Cit.*, p. 18. No original: *"The rules of law binding upon States therefore emanate from their own free will as expressed in conventions or by usages generally accepted as expressing principles of law and established in order to regulate the relations between these coexisting independent communities or with a view to the achievement of common aims*."

[354] Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. *Op. Cit.*, p. 281.

[355] Vejam-se os tópicos 3.1.2.2 e 3.1.2.3 deste capítulo.

internacional adote a mesma prática e acredite na sua juridicidade (*opinio juris*) como requisito para a formação de um costume internacional, o que vai de encontro à concepção voluntarista.

Passando-se à concepção objetiva, merece destaque o fato de que esta perspectiva se opõe ao voluntarismo justamente por negar à vontade (humana ou estatal) a qualidade de fundamento do Direito[356]. Em oposição ao egocentrismo que caracteriza o voluntarismo, no objetivismo, parte-se do mundo exterior para que se possa conceber o "Eu Soberano", de modo que este "Eu" já não é mais o centro do mundo, mas, ao invés disso, apenas uma parte integrante dele[357].

Há, para o objetivismo, também duas teorias centrais que desenvolveram as suas bases conceituais: (i) a teoria da consciência coletiva; e (ii) a teoria sociológica.

A *teoria da consciência coletiva* – defendida por Duguit – adota, como ponto de partida, que toda sociedade possui as suas próprias normas jurídicas de modo a assegurar a manutenção e o desenvolvimento da solidariedade que lhe serve de base[358]. O fundamento do Direito Internacional – especialmente dos costumes – passa a ser a consciência social do grupo[359].

A *teoria sociológica*, por outro lado, defende que o fundamento das normas jurídicas de Direito Internacional – especialmente as costumeiras – é o produto espontâneo da vida social e que visa a atender as necessidades sociais, sendo estas últimas o seu fundamento último[360].

No âmbito dos costumes, observa-se a perspectiva – defendida por Quadri – segundo a qual a prática constante leva a um determinado equilíbrio social cuja violação atinge diretamente a ordem social, contexto em que o costume surge em virtude de uma necessidade social e em razão dela torna-se obrigatório[361]. A tese sociológica está alinhada com a doutrina da formação espontânea do Direito Internacional Costumeiro[362].

Observa-se que, se é verdade que a concepção voluntarista prestigia a soberania estatal em virtude da tônica conferida à manifestação de vontade por parte dos Estados, a

---

[356] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 36.
[357] Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. *Op*. *Cit*., p. 384.
[358] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 36.
[359] Cf. MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. *Op*. *Cit*., p. 282.
[360] Ibidem.
[361] Ibidem.
[362] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 354.

concepção objetiva visa a garantir a integridade da ordem jurídica internacional, subordinando-lhe a vontade individual dos Estados[363].

Neste contexto, destaque-se que a jurisprudência da CIJ passou a refletir a concepção objetiva, em abandono à perspectiva do voluntarismo que foi adotada no caso *Lotus*. Com efeito, no caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a Corte afastou a tese do acordo tácito ao opor a uma convenção internacional regras costumeiras que "por natureza, [...] devem se aplicar em condições iguais a todos os membros da comunidade internacionais e não devem estar subordinadas a um direito de exclusão exercido unilateralmente e discricionariamente por um número qualquer de membros da comunidade para o seu próprio benefício"[364]. Atualmente, a doutrina tende a assumir posicionamento mais favorável à perspectiva objetiva do que à voluntarista[365].

No entanto, dentre os autores que, mais recentemente, mantiveram-se firme na defesa do voluntarismo está Prosper Weil. O referido autor defende que o sistema jurídico internacional atual não estaria desempenhando as suas funções de modo adequado devido a uma fragilidade estrutural[366], caracterizada pela surgimento de normas que são vagas e desprovidas de capacidade de vincular Estados – *i.e.*, a *soft law* – e a uma fragilidade conceitual[367], segundo a qual o Direito Internacional estaria, cada vez mais, caminhando para a substituição de um conceito monolítico de normatividade por um conceito graduado (*normativity graduated*) e diluído (*normativity diluted*).

O autor critica a emergência do *jus cogens* enquanto normas que não podem ser derrogadas por quaisquer convenções ou costumes internacionais e do regime atribuído aos crimes internacionais; em ambas as situações haveria graus distintos de normatividade e, a depender do critério de diferenciação de uma norma de Direito Internacional em *jus cogens*, seria possível, inclusive, que um grupo de Estados impusesse uma norma de observância obrigatória a todos os demais Estados[368]. Ao mesmo tempo, o autor critica a evolução do

---

[363] Cf. STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. *Op.Cit*., p. 493.
[364] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Cases (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). Date of Judgment: February 20th, 1969. In: *Reports of Judgments, Advisory Opinions and Orders*, 1969, p. 38-39. No original: "*Whereas [...] by their very nature, must have equal force for al1 members of the interna- tional community, and cannot therefore be the subject of any right of unilateral exclusion exercisable at will by any one of them in its own favour*."
[365] Vejam-se, neste sentido, a título de exemplo: ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 34-37; DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. Droit International Public. Op. Cit., p. 358-371; SHAW, Malcolm N. *Direito Internacional*. *Op. Cit*.; MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. *Op. Cit*., p. 282; CASELLA, Paulo Borba. *Fundamentos do Direito Internacional Pós-Moderno*. *Op. Cit*., p. 63-181.
[366] WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? *Op. Cit*., p. 413-415.
[367] Ibidem, p. 415-423.
[368] Ibidem, p. 423-424.

Direito Internacional Costumeiro que, atualmente, é capaz de levar à derrogação de uma convenção internacional ou mesmo impor que os países que não são signatários de uma convenção tenham de respeitá-lo em razão do fato de que as suas cláusulas apenas codificaram costumes pré-existentes[369].

Com efeito, observa-se que a crítica do autor está, justamente, no fato de que, atualmente, a concepção objetiva relativizou o papel da vontade dos Estados de se vincularem a obrigações internacionais, tirando do seu controle absoluto o processo de produção normativa.

A nosso ver, não obstante as possíveis críticas que possam ser apresentadas, a teoria sociológica está em linha com a evolução recente do Direito Internacional, narrada anteriormente. De fato, dadas as questões que se fazem presentes na atual "comunidade internacional", dentre as quais destacamos a complexa problemática do planejamento tributário internacional e da necessidade de cooperação internacional como única forma de proteger as bases imponíveis nacionais, não se pode adotar outra perspectiva que não a concepção objetiva.

Não vemos, neste sentido, como um problema que os Estados tenham perdido o controle, anteriormente quase absoluto, sobre a produção normativa na esfera internacional, tampouco que a *soft law* tenha criado obrigações por vezes vagas, porém jurídicas, por vezes específicas, porém não jurídicas. Trata-se, apenas, da adequação social do Direito Internacional à realidade objetiva que se impõe, bem como aos seus desafios.

Abstemo-nos, no entanto, de optar por uma das atuais teorias existentes que lhe dão amparo, sendo o bastante destacar que a nossa visão mais se aproxima das linhas mestras da teoria sociológica apontadas acima, segundo a qual o Direito surge como o resultado das necessidades sociais. Ademais, esta perspectiva está em plena consonância com o novo modo de compreensão do Direito Internacional, narrado anteriormente.

Neste contexto, parece-nos bastante oportuna a ponderação de René-Jean Dupuy o qual destaca, com bastante precisão, ao tratar dos costumes internacionais, que no seu processo de formação há fatores fatuais e consensuais cujo peso varia a depender do momento, do meio e dos interesses em causa[370]. Parece-nos que esta dimensão de peso capaz de se adaptar, tal como a própria figura da soberania nacional, coloca, em especial na

---

[369] WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? *Op. Cit.*, p. 431-440.
[370] Cf. DUPUY, René-Jean. Coutume Sage et Coutume Sauvage. In: *Mélanges Offerts a Charles Rousseau.* Paris: Pedone, 1974, p. 76.

atualidade, maior importância no dinamismo da formação do Direito Internacional como necessidade social para que respostas sejam prontamente apresentadas a problemas sociais.

Não é por outra razão que, no tocante aos costumes, a jurisprudência da CIJ relativizou o tempo enquanto fator essencial para a consagração da prática, tendo dado maior tônica à *opinio juris*, enquanto expressão da consciência coletiva da comunidade internacional[371]. A aceitação da perspectiva objetiva significa que a vontade dos Estados está subordinada aos costumes – *i.e.*, ao Direito Internacional Geral (*droit international général*) – de aplicação universal, mesmo aos Estados que com eles não concordam, ao invés da subordinação dos costumes à vontade dos Estados, tal como a vertente voluntarista defende[372].

Evidentemente, a escolha pela perspectiva objetiva tem uma consequência importante sobre o dever jurídico internacional que será formulado: estando ele amparado em um costume internacional, a perspectiva objetiva "facilita" o seu surgimento e lhe assegura alcance universal.

2.4. A responsabilidade internacional

A natureza jurídica de uma norma independe da previsão de uma sanção associada ao seu descumprimento. Em outras palavras, o Direito não se resume a uma ordem coativa que orienta a conduta humana, seja porque tal visão ignora o fato de que o Direito é composto tanto por normas primárias – *i.e.*, que prescrevem obrigações – quanto por normas secundárias – *i.e.*, que outorgam poderes[373], seja porque ela ignora, também, a distinção existente entre os planos da validade e eficácia normativa, haja vista que a sanção diz respeito, tão somente, a este último e não ao primeiro[374].

Não obstante, observa-se, no Direito Internacional, o progressivo desenvolvimento de mecanismos destinados a assegurar que o descumprimento de obrigações internacionais seja seguido da aplicação de sanções. A possibilidade de os países aplicarem medidas compensatórias e demais formas de represálias no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) em face de subsídios considerados ilegais pelos órgãos dotados de poderes jurisdicionais da organização é apenas um dos exemplos atualmente existentes neste sentido.

---

[371] Veja-se o tópico 3.1 deste capítulo.
[372] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 363.
[373] Veja-se o tópico 2.1.4 deste capítulo.
[374] Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2015.

Pode-se dizer as ações militares aprovadas no âmbito do Conselho de Segurança da ONU são outro exemplo da aplicação de sanções mais ou menos organizada no âmbito do Direito Internacional. A despeito destes e de outros possíveis exemplos, não se pode negar que o Direito Internacional continua a padecer de órgãos dotados de competência e mecanismos destinados à aplicação centralizada de sanções capazes de assegurar a fiel observância das suas normas jurídicas.

A ausência de um arranjo capaz de assegurar a aplicação organizada de sanções não tem, no entanto, o condão de fazer com que o Direito Internacional deixe de ser "Direito" e de vincular os seus sujeitos – em especial, os Estados e as OIs. Trata-se, apenas, de uma forma de organização do sistema jurídico distinta daquela que caracteriza tradicionalmente o Direito Interno dos Estados.

De todo modo, importa destacar, no presente tópico, que, na presença ou não de mecanismos mais ou menos organizados destinados a assegurar a aplicação de sanções, é fato que o descumprimento de uma obrigação jurídica internacional enseja, como consequência, a responsabilidade internacional do Estado faltoso em face do Estado lesado. Neste contexto, cumpre salientar que, já em 1927, por ocasião do julgamento do caso da *fábrica de Chorzów*, no qual a Alemanha arguia que a Polônia houvera realizado atos de expropriação de propriedades de empresas alemãs na Silésia do Norte, ensejando o descumprimento dos termos da Convenção celebrada em Genebra em 1922, razão que a levou a pleitear, portanto, a reparação dos danos causados por tais atos expropriatórios, a então CPJI se pronunciou no sentido de que:

> É um princípio do Direito Internacional que o descumprimento de um compromisso implica a obrigação de realizar a sua reparação na forma adequada. A reparação, neste sentido, é o complemento indispensável da falha na aplicação de uma convenção e não há necessidade alguma de que ela esteja expressa na convenção em si.[375]

A transcrição apontada acima merece um breve reparado: apesar de a CPJI ter se referido à "falha na aplicação de uma convenção" para que se aplique o instituto da responsabilidade internacional, ela o fez apenas porque, no caso concreto, as obrigações jurídicas discutidas eram de natureza convencional. Assim, entendemos ser correta a

---

[375] UNITED NATIONS. Case concerning the Factory at Chorzów (Germany v. Poland), Date of Judgment: July 26th, 1927. In*: Publications of the Permanente Court of International Court*., Series A, n. 09, 1927, p. 21. No original: "*It is a principle of international law that the breach of an engagement involves an obligation to make reparation in an adequate form. Reparation therefore is the indispensable complement of a failure to apply a convention and there is no necessity for this to be stated in the convention itself*."

afirmação de que a responsabilidade internacional é a decorrência do descumprimento de qualquer obrigação jurídica internacional, seja ela advinda de uma convenção internacional, seja ela decorrente de costumes internacionais ou de princípios gerais de Direito[376].

Posteriormente, no *caso das diferenças ocorridas entre Nova Zelândia e a França no tocante ao acordo celebrado sob o intermédio da ONU após o naufrágio do navio Rainbow Warrior*[377], julgado em 30 de abril de 1990, a CIJ se deparou com o pleito formulado pela Nova Zelândia de que a França teria desrespeitado as obrigações firmadas entre ambos os países relativas à aplicação de penas a dois agentes do exército francês que, acidentalmente, afundaram uma embarcação comercial neozelandesa, tendo levado uma pessoa à morte. Durante o julgamento, a CIJ reafirmou o princípio segundo o qual os Estados estão obrigados a reparar todos os danos por eles causados em virtude do descumprimento de uma obrigação internacional[378], bem como esclareceu que o Direito da Responsabilidade Internacional possui natureza costumeira[379].

Diversos aspectos da responsabilidade internacional foram abordados pela CIJ neste caso, em especial as circunstâncias excludentes da responsabilidade internacional, a imprescindibilidade do dano, o lapso de tempo durante o qual teria ocorrido o descumprimento das obrigações internacionais e as consequências decorrentes do seu descumprimento. No entanto, o aspecto mais interessante deste caso é o fato que de a Corte fez referência direta aos trabalhos conduzidos pela Comissão de Direito Internacional (CDI ou *International Law Commission – ILC*)[380] que culminaram em uma "Proposta de artigos sobre a Responsabilidade de Estados por Atos Ilícitos Internacionais e Comentários"[381]. Por esta razão, a partir do presente momento, faremos referência à referida proposta, sendo certo que ela está em linha com as considerações apontadas pela Corte no caso do *navio Rainbow Warrior*, bem como em outros casos que fazem parte da sua jurisprudência.

---

[376] Vejam-se, neste sentido, a título ilustrativo: ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. *Op. Cit*., p. 376-381; REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*, 16ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016, p. 323; DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op. Cit*., p. 254.

[377] UNITED NATIONS. Case corcerning the diferences between New Zealand and France concerning the interpretation or application of two agreements concluded on 9 July 1986 between the two States and which related to the problem arising from the Rainbow Warrior Affair (New Zealand v. United States), Date of Judgment: April 30th, 1990. In: *Reports of International Arbitral Awards*, Volume XX, 2006, p. 215-284.

[378] Ibidem, p. 251-252.

[379] Ibidem, p. 249.

[380] Ibidem.

[381] UNITED NATIONS. *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts, with Commentaries of 2001*, 2008. Disponível em: http://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/9_6_2001.pdf (acesso em 20/05/2018).

Conquanto a versão mais recente desta proposta date de 2001, é bem verdade que os esforços para a codificação do Direito da Responsabilidade Internacional se iniciaram muitos anos antes. Em 1996, a CDI concluiu a primeira versão da proposta que, por conter disposições que geraram controvérsias entre os Estados, foi reformulada de modo que, em 2001, uma segunda proposta foi apresentada tendo esta última recebido menor oposição por parte dos Estados, muito embora ainda não tenha sido objeto de assinatura.

A proposta de 2001, tal como diversos autores reconhecem, possui natureza mista: em parte, codifica o Direito Internacional Costumeiro vigente, sendo apenas declaratória do Direito posto; em parte, inova na ordem jurídica internacional, dependendo da sua assinatura e ratificação para a produção de efeitos. Em especial, a primeira parte da proposta apresentada pela CDI – *i.e*. artigos 1 a 27 que trata dos requisitos para que a responsabilidade internacional seja imputada a um Estado – corresponde à codificação do Direito Internacional Costumeiro, tal como aponta a jurisprudência da CIJ[382], bem como a literatura especializada[383].

Em suma, para que seja possível a imputação de responsabilidade a um Estado, requer-se:

(i) primeiramente, um *ato ilícito internacional*, consistente em uma ação ou omissão, cuja consequência seja a violação de uma obrigação jurídica internacional, a despeito da sua origem ou natureza – *i.e*., convencional, costumeira ou decorrente de um princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas (cf. arts. 1°, 2° e 12);

(ii) em segundo lugar, o ato ilícito internacional deve ser *imputável* direta ou indiretamente a um Estado ou OI, o que inclui atos praticados tanto por autoridades públicas, quanto por agentes privados sob determinadas condições (cf. art. 4°, 7°, 8°); e

(iii) em terceiro lugar, o *dano material ou imaterial* a um Estado ou OI.

Tendo ocorrido a caracterização de dano material ou imaterial, competirá ao Estado que causou o dano o dever de cessação e de não repetição (cf. art. 30), seguido do dever de

---

[382] Veja-se, neste sentido, o Caso da Aplicação da Convenção sobre a Prevenção e Punição dos Crimes de Genocídio (Bosnia Herzegovina v. Sérvia e Montenegro), em que a CIJ, ao realizar a análise de imputabilidade de responsabilidade internacional à Sérvia pelos crimes de genocídio cometidos, em *Srebrenica*, em 1995, declarou que os artigos 4, 8 e 16 da proposta da CDI correspondiam a Direito Internacional Costumeiro: UNITED NATIONS. Case concerning application of the Convention on the Prevention and Punishment of the Crime of Genocide (Bosnia and Herzegovina v. Servia and Montenegro). Date of Judgment: 26 February 2007 In: *ICJ Reports of Judgments, Advisory Opinions and Orders*, 2007, p. 163, 168, 169 e 178.

[383] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 253.

reparação (cf. art. 31). As formas de reparação previstas na proposta da CDI são: *a restituição, compensação e satisfação* (cf. art. 34).

Destaque-se, ainda, que a responsabilidade internacional só pode se imputada se nenhuma das seguintes circunstâncias excludentes de ilicitude do ato se fizerem presentes: o *consentimento* por meio do qual o Estado expressa a sua aquiescência prévia à prática do ato que culminou por lesá-lo (cf. art. 20), a *legítima defesa* (cf. art. 21), a *força maior* (cf. art. 23), o *estado de necessidade* (cf. art. 24) e a *necessidade de salvaguarda de interesses nacionais essenciais* – hipótese extremamente restrita de aplicação (cf. art. 25).

Destacadas as linhas mestras do instituto da responsabilidade internacional, deve-se questionar: afinal, qual é a relevância da responsabilidade internacional para o Direito Tributário Internacional? Em especial: qual é a relevância do tema para a presente tese?

Para o Direito Tributário Internacional, o tema da responsabilidade internacional, conquanto seja muito pouco discutido na literatura acadêmica (sobretudo a brasileira), assume grande importância. Afinal, consoante afirmamos anteriormente, o Direito Tributário Internacional, conquanto possua autonomia sistêmica, comunga de muitos dos institutos do Direito Internacional Público, dentre as quais a responsabilidade internacional.

Ora, não há razão para crer que o descumprimento de uma obrigação internacional de natureza tributária oriunda de convenções, costumes ou princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizdas esteja fora do escopo da responsabilidade internacional. A natureza "tributária" da obrigação internacional porventura inobservada é absolutamente irrelevante aos olhos do Direito Internacional Público para fins de sujeição do Estado que tenha praticado um ato ilícito tributário internacional às consequências da responsabilidade internacional – *i.e.*, o dever de reparação.

Consoante pondera Hans Pijl, negar a aplicação da responsabilidade internacional às situações de tributação internacional implica adotar uma visão míope sobre o tema, já que são comuns as situações em que ocorre o descumprimento injustificado de obrigações internacionais, normalmente quando da interação entre o Direito Interno e o Direito Internacional, sem que, no entanto, tais condutas provoquem qualquer consequência jurídica em termos de responsabilização dos agentes causadores [384]. Edwin van der Bruggen corrobora a perspectiva ora defendida ao sustentar que basta que se identifique uma obrigação internacional em matéria tributária (seja escrita ou não), cujo descumprimento

[384] PIJL, Hans. State Responsibility in Taxation Matters. *Op. Cit.*, p. 38

seja imputável a um Estado, para que seja possível aplicar o instituto da responsabilidade internacional[385].

A jurisprudência da atual Corte de Justiça da União Europeia (CJUE) revela que a Corte já aceitou que, do descumprimento de uma obrigação tributária internacional, fosse aplicado o instituto da responsabilidade internacional para determinar a reparação do dano sofrido. No caso *Brinkmann Tabakfabriken*[386], a empresa fabricante de produtos de tabaco pleiteou a reparação dos danos que lhe foram causados em virtude da interpretação adotada pelas autoridades fiscais dinamarquesas que acarretou na majoração do tributo incidente sobre a comercialização do tabaco em virtude da sua equiparação a cigarros, fato que ensejou a inviabilização da sua atuação no mercado dinamarquês, o que contrariou frontalmente a disciplina comunitária – *i.e.*, o tratamento harmonizado assegurado por Diretiva – sobre os produtos oriundos do tabaco. Na ocasião, conquanto a Corte tenha acatado a possibilidade jurídica do pleito[387], não se reconheceu a responsabilidade internacional da Dinamarca por não vislumbrar nenhum nexo causal entre o descumprimento da obrigação de transposição do Direito Comunitário para o Direito Interno e o dano alegado[388].

No âmbito da União Europeia, a possibilidade jurídica de se pleitear a reparação em razão da falha do Estado Membro em harmonizar a sua legislação interna com o Direito Comunitário se faz presente em diversos casos CJUE[389]. Destaque-se que a responsabilidade internacional no âmbito da União Europeia é também uma decorrência do chamado "efeito direto" (*direct effect*) dos direitos que o Direito Comunitário Europeu – primário (*i.e.,* os Tratados da União Europeia) e secundário (*i.e.,* os Regulamentos, Diretivas, entre outros) – confere aos indivíduos em face dos Estados Membros quando estes falham no seu dever de transpor dispositivos da legislação comunitária para a legislação interna.

Evidentemente, fora do âmbito do Direito Comunitário Europeu, no qual o indivíduo tende a perder espaço e a não ser um sujeito primário de Direito, a responsabilidade internacional exige que apenas os Estados sejam as partes litigantes, e não os seus cidadãos,

---

[385] BRUGGEN, Edwin van der. State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition. In: *Intertax*, v. 29, Issue 4. Netherlands: Kluwer Law International, 2001, p. 115-139.
[386] C-319/96, Brinkmann Tabakfabriken *v*. Skatteministeiet, Judgment of the Court (Second Chamber), 24/09/1998.
[387] Veja-se o § 24.
[388] Veja-se o § 29.
[389] Confiram-se os seguintes casos da jurisprudência da CJUE: C-46/93 e C-48/93, Brasserie du Pêcher and Factor-tame *v*. Federal Republic of Germany and The Queen *v*. Secretary State of Transport, Judgment of the Court, 05/03/1996; C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 e C-190/94, Dillenkofer and Others *v*. Federal Republic of Germany, Judgment of the Court, 08/10/1996; C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Denkavit and Others *v*. Bundesamt für Finanzen, Judgment of the Court (Fifth Chamber), 17/10/1996.

enquanto decorrência da aplicação do princípio da proteção diplomática. Cite-se, a título ilustrativo, os casos já citados da *fábrica de Chorzów* e *Rainbow Warrior* em que se figuraram no polo ativo e passivo das respectivas demandas apenas Estados. Em matéria tributária, esta será, a rigor, a regra[390].

Na esfera tributária, as dificuldades começam na identificação das obrigações internacionais às quais os Estados estão sujeitos. Levando-se em consideração, apenas, as obrigações decorrentes de convenções internacionais, é fácil determinar quando um Estado pratica um ato ilícito internacional. No entanto, quando se tem em mente o universo das obrigações tributárias internacionais oriundas das fontes não convencionais, a determinação do cometimento de um ato ilícito internacional se torna especialmente desafiadora.

Ademais, questões de imputabilidade também podem se fazer presentes – *e.g.*, quando autoridades fiscais excedem os seus poderes de fiscalização em território de outro Estado, mesmo que este último tenha consentido na realização de fiscalizações conjuntas em seu território.

O dano geralmente será material em questões tributárias. Isso não significa que a determinação do montante devido a título de restituição ou compensação seja uma tarefa necessariamente simples [391]. Imagine-se, neste contexto, a dificuldade prática de determinação do dano gerado à arrecadação tributária de um país em razão da prática da concorrência fiscal lesiva (imaginando-se, é claro, que os países estivessem vinculados a um dever de se absterem da prática de condutas lesivas aos interesses tributários dos demais Estados)? Como determinar o montante de investimentos que determinado Estado perdeu ou deixou de atrair em virtude da conduta "lesiva" do outro? Em caso de *treaty override*, qual seria o critério para a determinação do montante do dano que o Estado provocou para o outro Estado?

Não se pode excluir, ainda, que situações tributárias ensejem, também, danos de natureza moral ao Estado, o que pode ocorrer, por exemplo, quando autoridades fiscais de um Estado conduzem procedimentos de fiscalização no território de outro Estado sem requerer o seu consentimento ou, ainda, quando o Estado fornece informações fiscais com o pleno conhecimento de que o outro Estado as utilizará para fins de perseguir politicamente determinados agentes privados.

---

[390] Cf. BRUGGEN, Edwin van der. State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition. *Op. Cit.*, p. 134-135.
[391] Ibidem, p. 136.

Não obstante as dificuldades ora apontadas, é fato que o instituto da responsabilidade internacional não pode deixar de ser observado meramente porque o caso em questão é de natureza tributária. Novamente, não se pode perder de vista que, o Direito Tributário Internacional, conquanto possua autonomia sistêmica, não deixa de estar submetido a muitos dos institutos e fontes de produção normativa do Direito Internacional Público.

Logo, para os propósitos do presente trabalho, a responsabilidade internacional assume importância central, haja vista que, existindo um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal oriundo de fontes não escritas do Direito Internacional, a sua eventual inobservância ensejará, consequentemente, o dever de reparação por parte do Estado que eventualmente o tiver descumprido.

Como será assegurada eficácia a este dever de reparação – *i.e.*, se através de cortes internacionais, arbitragem ou através de mecanismos informais – é uma outra questão que não é exclusiva do Direito Tributário Internacional e cuja resposta não é o objeto deste trabalho. A este respeito, cumpre apenas destacar que a experiência internacional demonstra que, não raramente, questões envolvendo Estados são submetidas à jurisdição da CIJ – ou de outra corte internacional – através, por exemplo, de convenções de natureza mais ampla, destinadas a promover relações amistosas e comerciais entre os países, que contêm cláusula de jurisdição obrigatória. Salvo disposição expressa em contrário, não se pode excluir que questões tributárias também sejam objeto de jurisdição obrigatória nestes circunstâncias.

Entretanto, a despeito das dificuldade práticas existentes para a responsabilização internacional, o importante é ter em mente que, do ponto de vista estritamente jurídico, há consequências que não podem ser ignoradas pelos Estados.

3. As fontes não convencionais no Direito Internacional Público

No presente tópico, analisaremos as duas fontes de produção do Direito Internacional de natureza não convencional que são hábeis à criação autônoma de direitos e obrigações jurídicas, a saber: os *costumes internacionais* e os *princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas*.

No decorrer da nossa exposição, procuraremos trazer os conceitos já cristalizados pela CIJ e pela doutrina à realidade contemporânea, relacioná-los com as demais fontes de produção do Direito Internacional, bem como com os instrumentos de *soft law*, e identificar as suas inter-relações mútuas com o Direito Tributário Internacional.

Convém frisar, mais uma vez, que a nosso ver, existe um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal amparado tanto em um princípio geral de Direito Internacional, quanto no Direito Internacional Costumeiro[392]. É por esta razão que, a partir do presente momento, analisaremos os requisitos para a formação de costumes internacionais e para reconhecimento de princípios gerais de Direito Internacional, bem como todas as demais questões pertinentes para a formulação da nossa tese.

Ao longo da nossa exposição, procuraremos evidenciar, ao leitor, a relevância dos pontos analisados para os propósitos do presente trabalho, devendo-se esclarecer, desde já, que a análise a seguir tem por finalidade fundamentar as nossas premissas teóricas de análise.

3.1. Os costumes internacionais

3.1.1. Distinções do costume no Direito Interno e Direito Internacional

O costume é, nas palavras de Orlando Gomes, "o uso geral e notório, observado na convicção de corresponder a uma necessidade jurídica" ou, ainda, um "uso juridicamente obrigatório"[393]. Para a sua formação, concorrem dois elementos igualmente fundamentais: (i) objetivo, consistente na verificação de uma prática geral; e (ii) subjetivo, consistente na convicção geral de que a prática se impõe como uma necessidade jurídica (*opinio juris sive necessitatis)*.

Destaque-se que a formação do costume consiste na formulação de generalizações, que encontram suporte empírico na repetição de um número elevado de casos que compartilham de características equivalentes a ponto de permitir a sua comparação, concebidas como normas propriamente ditas aptas a orientar a conduta da comunidade como um todo; nestes termos, o processo de formação de costume é *indutivo*[394]. Ao encontro deste entendimento, deve-se destacar o entendimento da CIJ, no caso da *delimitação da fronteira marítima do Golfo de Maine*, ocasião em que se afirmou que "a *opinio juris* se prova por

---

[392] Veja-se o capítulo 4.

[393] Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Revisada e atualizada por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 33.

[394] Cf. D'AMATO, Anthony. *The Concept of Custom in International Law*. Ithaca: Cornell University press, 1971 *apud* SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. *Direito Internacional Costumeiro*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 31.

meio de indução, partindo-se da análise de uma prática suficientemente extensiva e convincente e não a partir da dedução a partir de ideias pré-concebidas"[395].

Muito embora o conceito nuclear de costume, bem como os requisitos fundamentais para a sua formação, sejam os mesmos tanto no Direito Interno[396] quanto no Direito Internacional[397], a sua função de fonte formal de criação de direitos e obrigações possui características muito distintas a depender do âmbito em que compreendido.

No âmbito do Direito Interno, o costume é fonte formal de produção do Direito, em conjunto com as leis aprovadas pelo Poder Legislativo nacional, a jurisprudência – a depender das características inerentes a cada sistema (em especial, se *Civil Law* ou *Common Law*) – e até mesmo a equidade, enquanto princípio geral do Direito, sob determinadas condições[398]. No Direito Interno, a interação dos costumes com as leis nacionais pode se dar de diferentes modos: *secundum legem*, hipótese em que os costumes se encontram corporificados na lei; *praeter legem*, ocasião em que os costumes complementam a lei, de modo a preencher as suas lacunas (cunho subsidiário do costume), aos quais o juiz pode recorrer quando se vê diante de uma lacuna legal; e *contra legem*, quando os costumes se formam contrariamente a uma disposição legal, os quais podem levar à ab-rogação da própria lei - *i.e.*, seriam, neste sentido, *costumes ab-rogatórios*[399].

Na realidade atual, a maior parte dos ordenamentos jurídicos nacionais não convive com costumes que sejam *contra legem*, com efeito ab-rogatório, haja vista o papel desempenhado pelo princípio da legalidade, o qual impõe que a lei só pode ser revogada por outra lei igualmente específica e posterior[400]. Ademais, a própria ideia de costume *praeter legem* já deixa claro o seu papel nitidamente subsidiário e subordinado à lei nos ordenamentos jurídicos nacionais. Não há, dúvidas, neste contexto, de que, no Direito Interno, os costumes assumem função de produção normativa em *caráter secundário*.

---

[395] UNITED NATIONS. Case concerning delimitation of the maritime boundary in the Gulf of Maine area (Canada *v*. United States of America), Judgment of 12 October 1984. In: *ICJ Reports*, 1986, p. 299 (parágrafo 111). No original: "*[…] opinion juris of States can be tested by induction based on the analysis of a sufficiently extensive and convincing practice, and not by deduction from preconceived ideas*.".

[396] Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. *Op*. *Cit*., p. 33-35.

[397] Cf. UNITED NATIONS. Case concerning the Continental Shelf (Lybian Arab Jamahiriya *v*. Malta), Judgment of June 3rd 1985. In: *International Court of Justice Reports*, 1985, p. 20. Veja-se o § 27: "*It is of course axiomatic that the material of customary international law is to be looked for primarily in the actual practice and opinion juris of States […]*". Esta é, também, a exegese que se extrai do item *b* do artigo 38 do Estatuto da CIJ: "o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito [*i.e*., a *opinio juris*]".

[398] Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. *Op*. *Cit*., p. 31-39.

[399] Ibidem, p. 34-35.

[400] Ibidem.

No âmbito do Direito Internacional, diversamente, o costume não se subordina a qualquer outra fonte de produção normativa, sendo uma fonte formal autônoma de produção normativa. Em outras palavras, os costumes internacionais são dotados de igual hierarquia quando comparados às convenções internacionais, a ponto de se conceber que costumes possam tanto revogar quanto ser revogados por uma convenção internacional.

Não há, consoante apontamos anteriormente, qualquer relação hierárquica entre ambos, não obstante se admita que ambas as fontes se influenciem reciprocamente no processo de criação normativa. Desse modo, em contraste ao que ocorre no ordenamento jurídico interno, o costume internacional não possui papel subsidiário, sendo *fonte primária* de produção de normas jurídicas.

O modo de formação de costumes internacionais foi objeto de longa e progressiva evolução jurisprudencial da CIJ. No presente estado em que se encontra a jurisprudência da CIJ, pode-se afirmar que há quatro casos centrais nos quais podem ser identificados os requisitos para a formação de costumes internacionais, a saber*:* o caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte,* o caso *Lotus,* o caso das *pescas anglo-norueguesas* e o caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua*. Há, ainda, diversos outros casos que dizem respeito à formação de costumes bilaterais e regionais, dos quais também trataremos.

Será a partir da análise dos referidos casos que os requisitos para a formação de costumes internacionais serão identificados e analisados, nos próximos sub-tópicos, com recurso à doutrina especializada, no que for pertinente.

3.1.2. Os requisitos para a sua formação

3.1.2.1. Consideração preliminar sobre a "teoria dos dois elementos"

A seguir, analisaremos os dois elementos constitutivos do costume internacional – *i.e*., o elemento objetivo, consistente na prática geral, e o elemento subjetivo, qual seja, a *opinio juris* – de maneira autônoma. Esta aproximação recebe a designação de "teoria dos dois elementos" (*théorie des deux éléments*)[401], e possui a sua origem no início do século XIX sob a influência de Savigny e Puchta, rompendo com a exigência de conformidade com

[401] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 365-367.

a razão e com o consentimento dos Estados – este último foi mantido, ao menos até meados do século XX – como requisitos de formação de costumes internacionais[402].

Esta aproximação tem sido, no entanto, criticada haja vista que ambos os elementos possuem alto grau de interdependência – em verdade, eles formariam uma única amálgama – de modo que analisá-los separadamente, tal como a teoria dos dois elementos sugere, senão impossível no plano concreto, implicaria adotar uma perspectiva, por vezes, formal e artificial acerca do processo de formação costumeiro capaz de deturpar a sua correta aplicação prática[403].

Neste sentido, a teoria é capaz de distorcer o reconhecimento e a aplicação de costumes no caso concreto, na medida em que a prova da *opinio juris* se apresenta, muitas vezes, na própria prova da prática geral dos Estados, e não necessariamente em outros elementos de prova que podem se revelar escassos no caso concreto. Esta consideração será de fundamental importância para o momento em que evidenciaremos a formação do costume internacional no qual se funda o dever jurídico de cooperação fiscal internacional, através dos elementos probatórios que selecionaremos.

Não obstante a crítica apontada acima, e tendo-se em mente as limitações que a análise apartada dos dois elementos constitutivos dos costumes internacionais pode apresentar quando se passa a sua aplicação ao caso concreto, cremos que a referida teoria possui, como mérito, o seu didatismo na exposição clara e analítica de cada um dos elementos formadores do costume. Assim, adotaremos, com a devida precaução, a teoria dos dois elementos, na exposição que se seguirá, sendo certo que reconhecemos as suas fragilidades e limitações.

3.1.2.2. A prática geral

O elemento objetivo do costume é, nos termos do artigo 38 do Estatuto da CIJ, a "prática geral" ("*general practice*"). Mas o que exatamente se deve entender por "prática geral"? Quais são os sujeitos relevantes cuja prática é capaz de levar à criação de um costume? Qual é o número mínimo de sujeitos praticantes a partir do qual se pode afirmar que a prática se torna "geral"? Requer-se a unanimidade dos sujeitos relevantes? Ou requer-se uma ampla e expressiva maioria? Como determiná-la diante do caso concreto? Qual é o

[402] Cf. GUGGENHEIM, Paul. *Traité de Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 101-103.
[403] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 365-367.

lapso temporal mínimo a ser considerado? A prática requer uniformidade no tempo ou ela admite posturas discordantes? Quais atos estatais são relevantes para a sua caracterização?

Como se vê, a despeito da sua aparente simplicidade no plano abstrato, o termo "prática geral" enseja inúmeras questões quando se passa à sua aplicação ao caso concreto. A jurisprudência da CIJ e a doutrina especializada são, neste contexto, de grande valia para elucidar as questões apontadas acima.

Iniciando pelas suas características fundamentais, observa-se que a prática internacional deve ser *constante (ou contínua)* no tempo, *consistente* do ponto de vista individual de cada Estado, *uniforme* e *dispersa* no espaço (geral)[404]. Deve-se ter em mente que, acima de tudo, a prática de todos os sujeitos de Direito Internacional Público é relevante no processo de criação de um costume internacional, o que inclui, não apenas os Estados, mas também as OIs e órgãos dotados de jurisdição internacional[405]. Ademais, tanto atos (ações) quanto abstenções (omissões) são igualmente aptos à caracterização da prática internacional[406].

No tocante ao primeiro critério – *constância ou continuidade* no tempo, destaque-se que, tradicionalmente, exigia-se o transcurso de um longo lapso de tempo para que houvesse a formação da norma costumeira. Tratava-se da formação de costumes a partir da lenta e progressiva consolidação da prática de *atos concordantes* no tempo – *i.e.*, que possuíam características com elevado grau de semelhança, a ponto de se poder afirmar fazerem parte de uma mesma prática –, típicas de um Direito Internacional de uma sociedade internacional de *coexistência* (e não de cooperação), ainda primitivo[407]. Tais costumes, em razão da sua formação lenta no tempo e das características da sociedade internacional em que concebidos, recebem a denominação de "costumes sábios" (*coutume sage*[408]).

---

[404] Na literatura especializada, parece haver concordância, em peso, com os critérios apontados, havendo divergências apenas na tocante à importância desempenhada por cada um deles. Confiram-se, a títulto ilutrativo, as seguintes obras: ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 313-323; GUGGENHEIM, Paul. *Traité de Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 101-103; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 355-361; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public.Op. Cit.,* p. 290; DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. Op. Cit., p. 32-36; AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2015, p. 132; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. In: *Revista dos Tribunais*, v. 921, 2012, p. 02; CARRIÓN, Alejandro J. Rodríguez. *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Tercera Edición. Madrid: Tecnos, 1994, p. 211-214.

[405] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 355.

[406] Cf. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. Op. Cit., p. 03.

[407] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 360.

[408] Cf. DUPUY, René-Jean. Coutume Sage et Coutume Sauvage. *Op. Cit*., p. 76.

No caso das *pescas*, em que o Reino Unido e a Noruega disputavam a extensão das zonas de pesca (mar territorial) deste último país, a CIJ identificou, na longa abstenção no tempo do governo britânico de questionar os critérios utilizados pela Noruega em diversos decretos internos para delimitar o seu mar territorial, a sua aceitação "constante e suficientemente longa"[409], o que deu origem a um costume entre os países (costume bilateral), segundo o qual as zonas de pesca delimitadas pela Noruega estariam em plena conformidade com o Direito Internacional.

No entanto, em virtude das mudanças observadas na sociedade internacional, os fatores constância e continuidade no tempo passaram a ser flexibilizados. Deixou-se de exigir que um longo lapso de tempo de consolidação da prática fosse necessário para formação do costume internacional. No caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, em que a Alemanha, os Países Baixos e a Dinamarca disputavam a extensão das suas plataformas continentais, ocasião em que se discutia a existência do princípio da equidistância enquanto costume internacional, a CIJ teve a oportunidade de afirmar que "o transcurso de um curto lapso temporal não é, em si, um impedimento para a formação de uma nova norma costumeira a partir do que até então consistia, puramente, em uma norma convencional"[410]. Assim, passou-se a admitir que costumes surgissem a despeito do fator tempo, levando à propositura dos chamados "costumes instantâneos" pautados em poucos ou, até mesmo, em 1 único precedente (ato) – amplamente criticados na literatura especializada[411]; ou seja, os chamados "costumes selvagens" (*coutume sauvage*[412]).

Ademais, dada a escassez de situações porventura existentes em que aos Estados é oferecida a possibilidade de adotar uma determinada conduta relativa a uma mesma questão, há autores que destacam que deve ser atribuída maior importância à *frequência* do que à *constância ou continuidade*[413], crítica com a qual concordamos.

Quanto ao segundo critério – *consistência* do ponto de vista individual, exige-se que os sujeitos do Direito Internacional adotem, individualmente, uma postura consistente, ou

---

[409] UNITED NATIONS. Fisheries Case (United Kingdom v. Norway). Judgment of 18/12/1951. In: *ICJ Reports*, 1951, p. 27.

[410] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.*, p. 43 (parágrafo 74). No original: "*Although the passage of only a short period of time is not necessarily, or of itself, a bar to the formation of a new rule of customary international law on the basis of what bras originally a purely conventional rule*".

[411] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 359.

[412] Cf. DUPUY, René-Jean. Coutume Sage et Coutume Sauvage. *Op. Cit.*, p. 76.

[413] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 359.

seja, sem que outros atos contrários ou incompatíveis com a postura originalmente assumida venham a ser praticados, tratando-se, outrossim, de uma condição para a uniformidade da prática[414].

Em relação ao terceiro critério – a *uniformidade*, deve-se questionar em que medida os atos praticados pelos sujeitos de Direito Internacional, diante de uma mesma questão, são concordantes e similares a ponto de se poder afirmar a existência de uma *mesma* prática internacional dotada de elevada generalidade[415]. No caso do *direito de asilo*, ao analisar o pleito apresentado pela Colômbia no sentido de que existiria um costume de natureza regional entre os Estados da América Latina, a CIJ destacou que a prática deveria ser "constante e uniforme"[416]. No caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a CIJ destacou a necessidade de que a prática seja "extensiva e *praticamente* uniforme"[417].

Neste ponto, deve-se fazer uma ressalva. A uniformidade – e, mesmo, a consistência do ponto de vista individual – não precisa ocorrer em todos os seus detalhes, sendo suficiente que ela ocorra de modo *substancial*. Ou seja, admite-se que haja condutas desviantes da prática geral sem que isso implique que esta última seja infirmada; antes disso, as condutas desviantes são vistas como contrárias ao costume internacional. No caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua*, ao verificar em que medida regras presentes em convenções internacionais ratificadas pelos EUA subsistiam ainda que na sua ausência enquanto Direito Internacional Costumeiro, a CIJ ponderou que, para que uma norma costumeira exista, as condutas praticadas pelos países devem ser com ela convergentes e "*em geral*, consistentes", de modo que se um Estado age, por vezes, de modo incompatível com a referida regra, mas defende a sua conduta enquanto exceção justificável à referida regra, a prática concordante com a norma costumeira não será infirmada[418]. Esta conclusão recebe, também, apoio massivo da literatura especializada[419]. É claro que o limite

---

[414] Cf. SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. *Direito Costumeiro Internacional*. *Op. Cit*., p. 78.
[415] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 309.
[416] UNITED NATIONS. Asylum Case (Colombia v. Peru), Judgment of November 20th, 1950. In: *ICJ Reports*, 1950, p. 276. Confira-se o seguinte trecho: "*The Colombian Government must prove that the rule invoked by it is in accordance with a constant and uniform usage practised by the States in question, and that this usage is the expression of a right appertaining to the State granting asylum and a duty incumbent on the territorial State*."
[417] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit*., p. 43 (parágrafo 74).
[418] UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), Merits. Judgment of 27/06/1986, In: *ICJ Reports*, 1986, p. 88 (parágrafo 186).
[419] Confiram-se, a título ilustrativo, as seguintes obras: DIXON, Martin. Textbook on International Law. *Op. Cit*., p. 33; MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. *Op. Cit*., p. 278.

a partir do qual condutas desviantes deixarão de ser aceitas é uma *questão de grau* e que só poderá ser verificada tomando-se em consideração as circunstâncias do caso concreto.

Por fim, no tocante ao último critério – *dispersão* ou *generalidade* no espaço, exige-se que a prática seja adotada pela generalidade dos países, o que significa dizer que não se exige a unanimidade da sua adoção. Ou seja, caso uma prática seja adotada por uma ampla maioria dos sujeitos de Direito Internacional, com exceção de alguns poucos países, ela não deixará de ser "geral", nos termos do artigo 38, item *b* do Estatuto da CIJ[420].

Deve-se ter em mente, também, a *qualidade* dos sujeitos de Direito Internacional que concorrem para a formação da prática geral; é imprescindível que os *sujeitos particularmente interessados* na questão regulada pelo costume internacional concorram para a formação da prática geral. Serão estes os sujeitos considerados *relevantes* para a formação do costume internacional. Estas conclusões são confirmadas pelo caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, ocasião em que a CIJ destacou que a formação de um costume internacional depende "de uma participação ampla e representativa (...) sob a condição de que ela compreenda os Estados particularmente interessados"[421].

A depender da natureza do costume internacional em questão, pode-se, inclusive, exigir que haja um equilíbrio entre os Estados que concorrem para a formação da prática em termos de nível de desenvolvimento e regiões às quais pertencem[422]. Vale a pena destacar, neste ponto, o posicionamento do Juiz Lachs, no voto dissidente por ele elaborado no caso *da Plataforma Continental do Mar do Norte*, segundo o qual se exige, na formação dos costumes internacionais, a *representatividade* dos sujeitos de Direito que concorrem para a sua formação, em termos de sistemas políticos, econômicos e jurídicos distintos, bem como regionais – *i.e.*, os participantes na formação do costume devem ser oriundos de diferentes continentes e regiões do planeta[423].

Pode ocorrer, no entanto, que apenas alguns poucos Estados logrem êxito na criação de costumes gerais, bastando que sejam apenas estes os sujeitos *particularmente interessados* na questão que deu ensejo à criação do costume (*e.g.,* os costumes aplicáveis

---

[420] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 319.

[421] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op*. *Cit*., p. 42 (parágrafo 73). No original: "*With respect to the other elements usually regarded as necessary before a conventional rule can be considered to have become a general rule of international law, it might be that, even without the passage of any considerable period of time, a very widespread and representative participation in the convention might suffice of itself, provided it included that of States whose interests were specially affected. […]*".

[422] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 363.

[423] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op*. *Cit*., p. 227.

ao espaço sideral foram forjados por poucos Estados que eram reconhecidos como potências aeroespaciais).

Além disso, é importante destacar que a prática dos Estados se consubstancia em *atos concretos* e não em meras *declarações* feitas pelos Estados acerca da prática internacional (*e.g.*, declarações acerca de atos que eles pretendem praticar ou que eles entendem ser necessários)[424]. Entretanto, não se pode negar a função que as referidas declarações possuem na evidenciação da *opinio juris* da comunidade internacional[425].

A consequência jurídica de se ter uma prática geral, seguida da *opinio juris* (veja-se próximo tópico), é o reconhecimento de um costume geral cuja aplicação é universal – *i.e.*, com efeitos *erga omnes* – em relação a toda a comunidade internacional. Neste sentido, uma vez preenchidos os requisitos para a caracterização de um costume geral, ele passa a fazer parte, imediatamente, do *corpus* do "Direito Internacional Geral" (*droit international général*), vinculando a todos os seus sujeitos, indistintamente.

Há, no entanto, uma exceção a esta regra consistente nos chamados costumes regionais, locais ou, ainda, bilaterais cuja prática geral relevante bem como os efeitos jurídicos somente dizem respeito ao grupo de sujeitos de Direito Internacional que concorreram para a sua formação, consoante trataremos em maiores detalhes adiante[426].

Particularmente, para os propósitos do presente trabalho, a compreensão dos critérios aplicáveis para a caracterização da "prática geral" é fundamental, haja vista que, não raramente, os Estados se opõem a qualquer forma de cooperação fiscal. Como observamos no presente capítulo, o fato de que alguns Estados não adotam determinadas práticas de cooperação implementadas pela ampla maioria dos demais Estados não é capaz de impedir a criação de um costume internacional que lhe seja aplicável, resguardado o direito do "objetor persistente" do qual trataremos adiante[427].

Neste contexto, a questão está em determinar se o grau de abstenção dos Estados é suficiente a ponto de infirmar a própria existência do costume internacional, verificação que será objeto do capítulo 4, para fins de formulação da nossa tese.

---

[424] Cf. KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. New York: Routledge, 2011, p. 64-68.
[425] Veja-se o tópico 3.1.4 deste capítulo.
[426] Veja-se o tópico 3.1.5 deste capítulo.
[427] Veja-se o tópico 3.1.3 deste capítulo.

3.1.2.3. A *opinio juris*

A prática geral, *per se*, é incapaz de gerar uma obrigação jurídica internacional. Para que a prática geral se transforme em norma jurídica internacional, deve-se fazer presente a *opinio juris sive necessitatis* (*i.e.*, a convicção do Direito e da necessidade, doravante denominado pela sua abreviação "*opinio juris*").

A *opinio juris*, enquanto elemento subjetivo ou psicológico, consiste na *convicção (ou crença)* por parte dos sujeitos de Direito Internacional de que a adoção de determinada prática se impõe como uma obrigação jurídica[428], e não como mero uso ou hábito desprovido de qualquer significado jurídico. Desse modo, é a *opinio juris* o fator de diferenciação entre o costume internacional e os usos (*i.e.*, padrões de comportamento) desprovidos de qualquer caráter jurídico, como é o caso da *cortesia* nas relações internacionais, e que, portanto, não ensejam qualquer expectativa normativa ou consequência jurídica – *i.e.*, a responsabilidade internacional – em virtude do seu descumprimento.

O mais emblemático caso que tratou da imprescindibilidade da *opinio juris* para a formação do costume internacional foi o (já analisado) caso *Lotus*. Na ocasião, a França havia alegado que haveria um princípio geral da liberdade dos mares consubstanciado em um costume internacional, segundo o qual apenas os Estados cuja bandeira a embarcação porta, ao trafegar em alto-mar, possuem jurisdição para conduzir procedimentos investigatórios e judiciais diante da ocorrência de um delito. A França havia se amparado na prática dos países de assim proceder, a qual estaria supostamente respaldada por decisões judiciais de diversos países. A Corte, no entanto, recusou a caracterização de um costume a partir da prática dos tribunais, nas seguintes palavras:

> Mesmo se as escassas decisões judiciais encontradas entre os casos apresentados fossem suficientes para demonstrar os fatos alegados pelos agentes do Governo Francês, elas serão tão somente suficientes para demonstrar que os Estados haviam sempre se abstido de institucionalizar procedimentos criminais, e não que eles *reconheciam a si mesmos como obrigados ao assim proceder*; apenas se esta abstenção fosse baseada no fato de eles *estarem conscientes de possuírem um dever* de abstenção, seria possível falar em costume internacional. Os fatos alegados, no entanto, não permitem que se infira que os Estados haviam

[428] Neste sentido, confiram-se os seguintes autores: ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 323-325; GUGGENHEIM, Paul. *Traité de Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 101-103; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 361-364; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*.*Op. Cit.,* p. 291-292.

> *consciência de possuírem tal dever*; por outro lado, como será demonstrado, há circunstâncias que demonstram que o contrário é verdadeiro.[429] (destaques nossos)

A leitura do excerto da decisão tomada pela Corte no caso *Lotus* é esclarecedora do que se deve entender por *opinio juris*. Ao falar em "reconhecerem a si mesmos como obrigados ao assim proceder", "estarem conscientes de possuírem um dever" e "consciência de possuírem tal dever", a Corte destaca o caráter psicológico da *opinio juris*, ou seja, a crença de se estar adotando uma prática representativa de um dever em sentido jurídico.

Outro caso bastante relevante da jurisprudência da CIJ acerca do conceito da *opinio juris* é o caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, em que a Corte destacou que "não apenas os atos apontados precisam corresponder a uma determinada prática, mas eles precisam ser praticados de modo que eles sejam a evidência da crença de que a prática é considerada obrigatória em virtude da existência de uma norma jurídica que assim o estabeleça" tendo, ainda, ponderado que "a necessidade de tal crença, *i.e.,* a existência de um elemento subjetivo, é implícita da noção da *opinio juris sive necessitatis*"[430].

Ademais, deve-se ter em mente que, a depender da perspectiva acerca do fundamento do Direito Internacional que venha a ser adotada – *i.e.* voluntarista ou objetiva, haverá distintos graus de abrangência da *opinio juris* como condição para a formação de costumes internacionais. Enquanto a perspectiva voluntarista exigirá que a *opinio juris* seja manifestada por todo sujeito de Direito Internacional como condição seja para a formação do costume, seja para que lhe seja aplicável o costume internacional criado no seio da comunidade internacional, a perspectiva objetiva exigirá que a *opinio juris* seja concebida como a expressão de uma consciência coletiva da comunidade internacional, enquanto sentimento de estar obrigado por uma norma jurídica que se impõe enquanto uma

---

[429] UNITED NATIONS. The Case of S.S. Lotus. Date of Judgment: September 7th, 1927. *Op. Cit.*, p. 28. No original: "*Even if the rarity of the judicial decisions to be found among the reported cases were sufficient to prove in point of fact the circumstance alleged by the Agent for the French Government, it would merely show that States had often, in practice, abstained from instituting criminal proceedings, and not that they recognized themselves as being obliged to do so ; for only if such abstention were based on their being conscious of having a duty to abstain would it be possible to speak of an international custom. The alleged fact does not allow one to infer that States have been conscious of having such a duty; on the other hand, as will presently be seen, there are other circumstances calculated to show that the contrary is true.*"

[430] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.,* p. 44 (parágrafo 77). No original: "*Not only must the acts concerned amount to a settled practice, but they must also be such, or be carried out in such a way, as to be evidence of a belief that this practice is rendered obligatory by the existence of a rule of law requiring it. The need for such a belief, i.e., the existence of a subjective element, is implicit in the very notion of the opinio juris sive necessitatis.*".

necessidade coletiva, bastando, neste sentido, uma *opinio juris* geral e não universal, à semelhança da prática exigida[431].

É fato, no entanto, que a evolução das relações e da realidade internacional, refletida pela própria jurisprudência da CIJ, leva a crer que a *opinio juris* deverá ser o reflexo da consciência coletiva da comunidade internacional, e não de cada um dos sujeitos que a compõem. Neste ponto, cumpre notar que, até mesmo no *caso Lotus* – paradigmático da concepção voluntarista – é possível observar que a Corte jamais exigiu que, na formação do costume internacional, houvesse a *unanimidade* da *opinio juris* acerca da juridicidade de determinada prática, mas, tão somente, que "as práticas sejam geralmente aceitas como consagradoras de princípios de Direito"[432].

Embora seja comum que, no processo de formação dos costumes internacionais, a prática geral anteceda logicamente a *opinio juris*, no estágio atual de evolução do Direito Internacional, é possível que, por vezes, o processo se inverta: o sentimento de uma necessidade de uma norma ou regime jurídico pode anteceder a prática geral dos países, levando, igualmente, ao surgimento de um costume internacional[433]. Novamente, a contraposição da figura dos costumes sábios (*coutumes sages*) aos costumes selvagens (*coutumes sauvages*) faz-se presente para indicar que, atualmente, passou-se a admitir que as etapas lógicas que tradicionalmente caracterizaram a formação de costumes se invertessem de modo a se adaptarem à realidade presente.

A nosso ver, o artigo 38, item *b* do Estatuto da CIJ não impede tal inversão, de modo que ela representa a adaptação da teoria dos dois elementos à realidade contemporânea. Esta visão foi chancelada pela jurisprudência da CIJ que, no caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, admitiu que a assinatura de uma convenção multilateral fosse, a depender da representatividade e da natureza das regras em questão, ao mesmo tempo representativa da prática geral e da *opinio juris*, tendo, ademais, relativizado a importância do tempo na formação do costume, conforme observamos no tópico anterior. Mais adiante[434], analisaremos em maiores detalhes a inter-relação entre costumes e convenções internacionais.

---

[431] Cf. STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. *Op. Cit.*, p. 485-499.
[432] UNITED NATIONS. The Case of S.S. Lotus. Date of Judgment: September 7th, 1927. *Op. Cit.*, p. 18.
[433] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public. Op. Cit.*, p. 362; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public.Op. Cit.*, p. 294.
[434] Veja-se o tópico 3.1.6 deste capítulo.

Não obstante a aparente simplicidade da noção abstrata de *opinio juris*, ela tem sido muito criticada em razão das dificuldades práticas da sua aplicação.

A primeira dificuldade que a *opinio juris* enseja diz respeito à sua prova, haja vista que o que se deve provar é "uma convicção", "um fator psicológico", "um sentimento", cuja acessibilidade torna-se muito desafiadora a depender do caso concreto[435][436]. Pode-se questionar, inclusive, em que medida um Estado, enquanto ficção jurídica de Direito Internacional Público, seria apto a manifestar uma convicção própria, porquanto são apenas os formuladores de políticas públicas, pertencentes às suas instituições, os únicos sujeitos aptos a manifestar qualquer tipo de convicção[437].

A segunda dificuldade que a *opinio juris* impõe consiste na insegurança quanto ao exato momento em que a norma costumeira passa a existir. Um Estado que adote determinada prática, apta a se transformar em costume internacional, e manifeste a *opinio juris* de que ela se impõe enquanto obrigação jurídica não terá como determinar, com segurança, se a norma costumeira de fato existe, ou seja, se a norma cuja existência é defendida pelo Estado, de fato, passou a integrar o Direito Internacional Costumeiro[438].

A terceira dificuldade diz respeito ao chamado "paradoxo da *opinio juris*". O paradoxo consiste no fato de que a exigência da *opinio juris* para que uma norma jurídica passe a existir é uma condição logicamente impossível; ora, exige-se que haja convicção sobre a juridicidade de uma norma como condição para que esta norma jurídica venha a existir, ao passo em que tal convicção somente se faz presente em normas que já pertencem ao ordenamento jurídico[439]. Em outras palavras: como se poderia exigir dos sujeitos a crença de que uma norma é jurídica ao passo em que, por definição, ela ainda não pertence ao sistema jurídico, conquanto esteja em processo de formação? Ter-se-ia, desse modo, um raciocínio circular – ou um "círculo vicioso", segundo Hans Kelsen[440] – e, portanto, ilógico. A *opinio juris*, assim compreendida, se limitaria a identificar (*i.e.*, declarar) costumes pré-existentes, não sendo apta à criação de uma nova norma jurídica costumeira, ainda em processo de formação.

---

[435] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 361 e 366.
[436] Sobre a prova da existência de um costume, veja-se o tópico 3.1.4 deste capítulo.
[437] Cf. KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. *Op*. *Cit*., p. 80.
[438] Ibidem, p. 81
[439] Cf. THIRLWAY, H. W. A. *International Customary Law and Codification:* an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law. Leiden: A. W. Sijthoff, 1972, p. 47.
[440] KELSEN, Hans. Théorie du Droit International Coutumier. In: *Revue Internationale de la Théorie du Droit*, 1939, p. 253.

Em razão dos questionamentos apontados, diversas alternativas distintas têm sido propostas, chegando-se, em alguns casos, ao limite de se propor a supressão da *opinio juris* enquanto elemento necessário para a formação do costume internacional. O principal entrave para esta proposta está no fato de que, acaso a *opinio juris* deixasse de ser requisito para a formação do costume internacional, não seria possível distinguir entre a mera repetição generalizada de determinado comportamento (*e.g.*, atos de cortesia e tradição) e o costume internacional (*i.e.*, uma norma jurídica).

Tendo-se em vista tal desafio, Thirlway apresenta uma proposta que nos parece interessante. Segundo defende o autor, a formação de um costume internacional deveria pressupor, a par da prática geral, a expressão da *opinio juris* enquanto *mero senso* de que a prática geral verificada se conforma com o Direito, ou perspectiva de que a prática geral é *potencialmente jurídica*, capaz de *se adequar às necessidades da comunidade internacional*, e não expressão de mera cortesia[441]. Esta perspectiva é ampliativa do processo de formação do costume internacional, haja vista que, a par das práticas que já são exigidas pelo Direito, também as práticas que estiverem em processo de serem exigidas pelo Direito devido ao fato de serem socialmente desejáveis corresponderão a costumes internacionais.

Convém destacar que, na perspectiva de Thirlway, conquanto a *opinio juris*, tal como defendida, seja capaz de levar à criação da norma jurídica oriunda do Direito Internacional Costumeiro, a continuidade da existência da referida norma jurídica dependerá da prática subsequente acompanhada de *opinio juris*, na ausência dos quais a nova regra se revelará "um embrião doente, incapaz de sobreviver por muito tempo"[442].

Não obstante a perspectiva exposta acima seja interessante e pareça bastante lógica, deve-se destacar que ela não se coaduna com o exame que a CIJ realiza ao decidir em conformidade com o Direito Internacional. Com efeito, consoante as linhas mestras da teoria dos dois elementos que vêm sendo aplicadas e mantidas pela Corte, o que se exige é, desde o princípio, a convicção de que a prática se impõe como uma obrigação jurídica enquanto condição para o surgimento de um costume internacional, ainda que tal visão seja – merecidamente, a nosso ver – digna das críticas apontadas anteriormente.

Talvez, a melhor aproximação da Corte no tocante à definição da *opinio juris* se encontre no caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua*, em que se adotou o posicionamento de que a *opinio juris* consistia na "aceitação da validade de uma

---

[441] Cf. THIRLWAY, H. W. A. *International Customary Law and Codification:* an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law. *Op. Cit.*, p. 53-56.
[442] Ibidem.

regra ou conjunto de regras"[443]. Esta perspectiva possui o mérito de aproximar a noção de *opinio juris* da ideia de *obrigação de se aderir a um conjunto de regras consideradas necessárias pela comunidade internacional para regular a sua coexistência e cooperação*, ao mesmo tempo em que visa a resolver o problema da circularidade apontado por Kelsen.

Cumpre destacar, por fim, que, para os propósitos da presente tese, nos manteremos fiéis às linhas definidas e pacificadas pela jurisprudência da CIJ, nos casos apontados, sobretudo neste último.

3.1.3. O objetor persistente

Nos tópicos anteriores, demonstramos que a caracterização da *opinio juris* não requer que a unanimidade dos sujeitos de Direito da comunidade internacional seja efetivamente praticante da "prática geral", bem como compartilhe da percepção de que determinada prática geral se tornou imperativa em virtude da sua transformação em norma jurídica. Requer-se, consoante apontamos, apenas que a significativa maioria dos sujeitos, com interesses relevantes na questão, adote a prática geral e compartilhe da correspondente *opinio juris*.

Esta perspectiva é o resultado de uma determinada concepção acerca do fundamento do Direito Internacional, a saber, a concepção objetiva que, consoante tratamos anteriormente[444], representa a expressão de que o Direito Internacional se coloca acima e de modo independente da vontade dos seus sujeitos, e não como o seu resultado, conforme postula a concepção voluntarista. A corrente objetiva, tal como visto, ganhou força nas últimas décadas, não apenas no âmbito acadêmico, como também na jurisprudência das cortes internacionais.

Até os dias de hoje, permanece a incógnita sobre o papel desempenhado pela vontade dos Estados no processo de formação do Direito Internacional, em especial no âmbito do Direito Internacional Costumeiro.

É exatamente neste ponto que se coloca a figura do chamado "objetor persistente", ou, em outras palavras, o direito de expressão da *opinio non juris*[445]. A questão que se coloca

---

[443] UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), *Merits*. Judgment of 27/06/1986, *Op. Cit.*, p. 100 (parágrafo 188). No original: "*On the contrary, it may be understood as an acceptance of the validity of the rule or set of rules declared […]*".

[444] Veja-se o tópico 2.3 deste capítulo.

[445] Cf. SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. *Direito Internacional Costumeiro. Op. Cit.*, p. 43-44.

é: um costume internacional regularmente criado deve obrigar um Estado que, *ao longo de todo o seu processo de formação*, *se opôs à sua gênese*?

Não há dúvidas de que a escolha das perspectivas objetiva ou voluntarista como fundamento do Direito Internacional é determinante para a resposta a ser dada à questão apresentada. Neste estado de coisas, a adoção da perspectiva objetiva irá levar inexoravelmente à resposta de que o Estado-objetor não é capaz de se furtar à aplicação do costume internacional formado pela maioria expressiva e com interesses potencialmente afetados pela sua formação, ao passo em que a perspectiva voluntarista reconhecerá que a manifestação de vontade do Estado-objetor, durante o seu processo de formação, tem o condão de colocá-lo ao abrigo da aplicação da norma costumeira[446].

Na literatura especializada, há diversos argumentos distintos que são apresentados para justificar o direito do Estado-objetor de não se submeter à aplicação universal do costume geral.

Uma primeira aproximação busca conciliar características do objetivismo com o voluntarismo, ainda que mediante o reconhecimento de que o primeiro exerce primazia sobre o segundo; a proteção conferida ao Estado-objetor seria, neste sentido, o reconhecimento do espaço ainda ocupado pelo voluntarismo, em uma realidade predominantemente caracterizada pelo objetivismo[447].

Uma segunda aproximação, defendida pelos voluntaristas, reconhece que a aplicação universal do costume internacional pode ser admita com fundamento em uma presunção relativa de aceitação, desde que não haja oposição à sua formação por parte do Estado. Havendo oposição, a presunção relativa seria refutada, tornando o costume internacional, consequentemente, inaplicável ao Estado-objetor[448].

Uma terceira aproximação, mais radical no universo da concepção voluntarista, vai mais longe no sentido de condicionar a aplicação dos costumes internacionais ao expresso consentimento dos sujeitos de Direito Internacional, não se admitindo nem sequer a possibilidade do recurso à presunção de aceitação tácita apontada[449].

Há, na jurisprudência da CIJ, apenas dois casos geralmente apontados pela literatura especializada como sendo supostamente paradigmáticos da possibilidade jurídica da objeção

---

[446] Cf. STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. *Op. Cit.*, p. 488-489.
[447] Cf. NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: um estudo sobre a Soft Law. *Op. Cit.*, p. 75; DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 368.
[448] Cf. STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. *Op. Cit.*, p. 488-489.
[449] Ibidem.

persistente, a saber: o caso *das pescas anglo-norueguesas* e o caso do *asilo*[450]. Uma análise um pouco mais profunda sobre os referidos precedentes, no entanto, leva à conclusão de que deles não se pode extrair, com a devida certeza, a aceitação da tese do objetor persistente.

No caso das *pescas*, um primeiro olhar poderia revelar que a Noruega buscava a aplicação de um sistema excepcional de delimitação do seu mar territorial, afastando, neste sentido, os princípios aplicáveis segundo o sistema jurídico internacional. No entanto, uma leitura mais atenta do precedente demonstra que não se pleiteava – e tampouco a Corte reconheceu – a aplicação de um regime jurídico excepcional para a Noruega; ao invés disso, a alegação feita pela Noruega era no sentido de que houve a devida observância dos princípios jurídicos do Direito Internacional ao caso concreto, levando-se em consideração as particularidades da sua costa, tendo a Corte acatado esta alegação[451].

Além disso, a Corte também analisou a postura da Noruega em oposição ao fato de que a regra das 10 milhas para a delimitação do mar territorial teria se tornado um princípio de Direito Internacional[452]. Neste ponto, conquanto este seja um indício de que a Corte poderia vir a acatar a tese do objetor persistente, não se pode chegar a tal conclusão com segurança haja vista que o fato de a Noruega ter feito oposição à regra das 10 milhas não foi a *ratio decidendi* – *i.e.* foi mero argumento em sede de *obter dictum* – do presente caso. A *ratio decidendi* adotada da Corte consistiu na inexistência de qualquer costume internacional que impusesse o cálculo do mar territorial pelo critério das 10 milhas[453], razão pela qual, aos seus olhos, a Noruega não contrariou os princípios de Direito Internacional relativos à delimitação do seu mar territorial ao estabelecer os limites para as suas zonas exclusivas de pescas[454].

No caso do *asilo*, observa-se um possível ato de "objeção persistente" no fato de o Peru ter se negado a ratificar as Convenções de Montevidéu de 1933 e 1939, as quais teriam codificado um suposto costume regional – *i.e.*, delimitado a um âmbito geográfico, no caso os Estados da América Latina – relativo à proteção diplomática, fato que teria o condão de excluí-lo da aplicação do referido costume internacional.

---

[450] Dentre os autores que chamam atenção da importância destes casos para a tese da oponibilidade da objeção persistente à aplicação do costume internacional questionado, confira-se, em especial: WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? *Op. Cit.*, p. 434.

[451] UNITED NATIONS. Fisheries Case (United Kingdom v. Norway). Judgment of 18/12/1951. *Op. Cit.*, p. 19.

[452] Ibidem. Confira-se o seguindo trecho da decisão: "*In any event the ten-mile rule would appear to be inapplicable as against Norway inasmuch as she has always opposed any attempt to apply it to the Norwegian coast*."

[453] Ibidem.

[454] Cf. SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. *Direito Internacional Costumeiro. Op. Cit.,* p. 83-84.

Novamente, não se pode concluir, com a devida segurança, que a Corte acatou a tese do objetor consistente uma vez que, para que esta tese seja aceita, requer-se que o Estado tenha se oposto consistentemente *durante todo o processo de formação do costume*, pois, do contrário, ele estará se opondo a um costume internacional já formado, o que representa uma inversão lógica inadmissível para a referida tese[455]. No caso em análise, um único ato por parte do Peru consistente na sua recusa em ratificar duas convenções codificadoras de um alegado costume regional pré-existente não pode ser visto como uma "objeção persistente"; neste estágio, não apenas inexistia qualquer "objeção persistente" – mas, meramente, pontual – como o costume regional apontado já existia – *i.e*. não seria o caso de um costume em formação, tornando logicamente impossível a aplicação da tese[456]. Deve-se ter em mente que é um princípio de Direito Internacional que os Estados não podem se furtar à observância de obrigações jurídicas internacionais a partir do momento em que elas se reputam existentes, razão pela qual apenas costumes *em formação* poderiam ser objetados persistentemente[457].

A nosso ver, a jurisprudência da CIJ não oferece bases sólidas para que se possa afirmar que a figura do "objetor persistente" encontra espaço no sistema jurídico internacional. Em verdade, em precedentes mais recentes da CIJ, o que se observa é que a Corte tende a aplicar costumes internacionais de modo indistinto a todos os sujeitos do sistema jurídico internacional.

No caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a Corte, ao comparar os costumes com as convenções internacionais, expressamente afirmou que reservas, normalmente feitas pelos Estados a estas últimas, não podem ser feitas às convenções que codificam costumes internacionais, haja vista que normas jurídicas costumeiras "em virtude da sua própria natureza, devem ter igual força para todos os membros da comunidade internacional, não podendo se sujeitar a qualquer direito de exclusão unilateral exercido pela simples vontade dos Estados a seu próprio favor"[458].

No caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua,* a Corte reiterou o mesmo entendimento que prevaleceu no caso anteriormente analisado, ao afirmar

---

[455] Cf. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. *Op. Cit*., p. 07.
[456] Cf. SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. *Direito Internacional Costumeiro. Op. Cit.,* p. 84-86.
[457] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law. Op. Cit*., p. 34-35.
[458] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.,* p. 44 (parágrafo 63). No original: "*[...] whereas this cannot be so in the case of general or customary 1aw rules and obligations which, by their very nature, must have equal force for al1 members of the interna- tional community, and cannot therefore be the subject of any right of unilateral exclusion exercisable at will by any one of them in its own favour*."

que o fato de os EUA terem feito reservas a uma convenção internacional que, aos olhos da Corte, codificou costumes internacionais, não poderia ter o condão de afastar as obrigações decorrentes desta última fonte de produção normativa[459].

Mantendo a coerência com as linhas da concepção objetiva expostas anteriormente, refutamos a possibilidade de um sujeito de Direito Internacional se furtar à aplicação de um costume internacional com aplicação universal – *i.e.*, oriundo de uma prática e *opinio juris* de caráter geral. A partir do momento em que tal costume passa a integrar o *corpus* do Direito Internacional Geral, a sua aplicação é imperativa para todos os seus sujeitos, não se podendo admitir a sua aplicação seletiva ou restrita meramente em função da recusa individual na sua formação.

Neste ponto, algumas das críticas, já apontadas anteriormente[460], merecem destaque. Os costumes internacionais, por integrarem o *corpus* do Direito Internacional Geral, devem ser observados, indistintamente, por todos os sujeitos de Direito Internacional. Desse modo, não se pode admitir a criação de exceções injustificadas à aplicação do Direito Internacional Geral na comunidade internacional, sob pena de perda de coesão e uniformidade do sistema jurídico internacional.

Ademais, é nosso entendimento de que o argumento da soberania tradicionalmente defendido pelos voluntaristas – *i.e.*, de que, ao atribuir maior tônica à manifestação de vontade dos Estados, prestigiar-se-ia o poder soberano dos Estados – comporta uma leitura favorável à tese objetiva.

Retomando alguns dos fundamentos sobre a soberania expostos no Capítulo 1, não se pode perder de vista que a soberania implica a igualdade jurídica de todos os Estados soberanos, conquanto se reconheça que eles possuem diferentes graus de poder na esfera internacional. Desse modo, excepcionar a aplicação universal de costumes internacionais de caráter geral iria justamente de encontro com o princípio da igualdade soberana dos Estados, pois, ao se admitirem exceções na regra de uniformidade de aplicação do ordenamento jurídico internacional desprovidas de qualquer critério que as justifiquem (que não a mera manifestação em contrário de determinado Estado), estar-se-á a romper com o primado da igualdade jurídica entre os Estados, sempre que as exceções criadas disserem respeito a normas que compõem o Direito Internacional Geral.

---

[459] UNITED NATIONS. *Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), Merits*. Judgment of 27/06/1986, *Op. Cit.*, p. 93-96 (parágrafos 174-179).

[460] Veja-se o tópico 2.3 deste capítulo.

Exigir, por outro lado, que costumes internacionais somente surjam mediante a aceitação da unanimidade dos sujeitos de Direito Internacional – ou que o Estado possa se furtar à sua aplicação caso venha objetá-lo durante a sua formação – engessaria o Direito Internacional de modo a tornar virtualmente impossível a criação de costumes internacionais de caráter geral e eficácia universal, sobretudo em um contexto em que há 193 Estados Soberanos reconhecidos pela ONU.

Diga-se, por fim, que, ainda que a tese do objetor persistente venha a ser aceita, se é verdadeiro que, para a caracterização da prática geral requer-se o envolvimento dos Estados com interesses especialmente afetados, para a objeção persistente o mesmo raciocínio deve se aplicar: acaso fosse aceita a tese, a "oposição relevante" seria aquela advinda de Estados com interesses substanciais em questão, sob pena de ineficácia da oposição realizada[461].

Reconhecemos, no entanto, que a literatura especializada tende a aceitar a objeção persistente, muito embora com ressalvas quanto à aptidão de o Estado-objetor conseguir manter a sua posição contrária no longo prazo devido à enorme pressão sofrida no plano internacional para que ele passe a se conformar com o costume internacional existente, sobretudo quando a objeção é feita por um ou poucos Estados sem expressividade no plano internacional[462].

O debate relativo à figura do objetor persistente é relevante para os propósitos desta tese, haja vista que, sendo o nosso entendimento de que há um dever jurídico de cooperação fiscal internacional cuja fonte é um costume internacional, compreender em que medida um Estado pode se furtar à sua aplicação é fundamental para que possamos compreender o seu alcance.

3.1.4. A prova da existência de um costume internacional

O artigo 38, item *b* do Estatuto da CIJ estabelece que o costume internacional consiste na "*prova* de uma prática geral aceita como sendo Direito", razão pela qual o referido dispositivo se tornou alvo de críticas, haja vista que o costume jamais poderia consistir na *prova*, mas sim no *resultado* da prática geral aceita como sendo Direito[463].

---

[461] Cf. BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*.*Op. Cit.,* p. 291.
[462] Confira-se, como ilustrativa da posição majoritária: DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 368.
[463] Cf. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Algumas questões jurídicas sobre a formação e aplicação do costume internacional. *Op. Cit*., p. 02.

A despeito da impropriedade terminológica, o próprio dispositivo normativo analisado acaba colocando em evidência a importância da prova, ou seja, do modo pelo qual serão evidenciadas tanto a prática geral quanto a *opinio juris*.

Quando se passa à questão da prova da prática geral e da *opinio juris* é que a crítica apontada anteriormente à *teoria dos dois elementos*[464] se torna especialmente relevante. Isto porque, se é verdade que os elementos objetivo e subjetivo do costume internacional podem ser tratados separadamente, ao menos no plano conceitual, não se pode dizer o mesmo em relação às provas da sua existência: comumente, uma mesma evidência material será aptar a demonstrar tanto a prática geral quanto a *opinio juris*[465].

Neste contexto, deve-se ter em mente que, a prevalecer a aplicação da teoria dos dois elementos de modo absolutamente acrítico, observar-se-á que a tarefa de produção da prova da existência da prática geral e *opinio juris*, de modo independente, tornar-se-á impossível, senão, quando menos, artificial. Isto porque, os fatos cuja prova precisa ser produzida acerca da prática não deixam de ser fatos jurídicos, ou seja, fatos em relação aos quais o Direito atribui significado e efeitos próprios[466]. Além disso, deve-se destacar que a prática geral e a *opinio juris* são interdependentes, de modo que o esforço no seu trato individual pode tornar a evidenciação do costume impossível[467].

Em vista de tais considerações, não se pode perder de vista que, não raramente, a prova da prática geral será, também, a prova da própria *opinio juris*, sendo o contrário igualmente válido, haja vista que o costume, antes de representar a mera junção – *i.e.* soma – da prática geral com a *opinio juris*, tal como a teoria dos dois elementos sugere, pode também ser o resultado da revelação de um elemento através do outro[468]. Por exemplo, quando a prática geral decorre do exercício da função jurisdicional pelas cortes nacionais, observa-se, na postura dos Estados, apenas o reflexo da *opinio juris*, quando estes passam a pautar o seu agir pela jurisprudência firmada internamente; a *opinio juris*, neste caso, é reveladora da prática formada através da jurisprudência das cortes nacionais.

Assim, a depender da situação com a qual o intérprete do Direito venha a se deparar, não se poderá exigir que haja a produção de provas da prática e da *opinio juris* de modo absolutamente independente. A nosso ver, este movimento está associado, também, com a tendência recente de valorização da *opinio juris*, frente à prática geral, como elemento de

---

[464] Veja-se o tópico 3.1.2.1 deste capítulo.
[465] Cf. KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. *Op. Cit.*, p. 68.
[466] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 366.
[467] Ibidem.
[468] Ibidem.

maior importância para a caracterização do costume internacional, o que se observou pela redução do valor do fator tempo para a caracterização prática relevante para a criação de um costume pela CIJ no caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*[469].

Feitos estes esclarecimentos, deve-se destacar que ao juiz compete apenas a tarefa de declarar (*i.e.*, constatar) a existência de um costume internacional, mas nunca de constituí-lo, haja vista a sua pré-existência. Neste expediente, o juiz poderá lançar mãos das mais variadas formas de evidenciação da existência de determinado costume internacional.

Neste sentido, a jurisprudência da CIJ revela que os mais variados atos decorrentes de órgãos que desempenham funções administrativas (*i.e.*, executivas), legislativas e judiciais dos órgãos nacionais são aptos à comprovação dos elementos objetivo e subjetivo dos costumes internacionais.

No caso das *pescas anglo-norueguesas*, a Corte exteriorizou o entendimento de que a aceitação do Reino Unido de diversos decretos publicados pela Noruega contendo o critério de delimitação do seu mar territorial, bem como em diversas declarações de autoridades públicas, deram ensejo ao surgimento de um costume bilateral[470]. É interessante observar como, neste caso, a evidenciação da prática constante e suficientemente longa de abstenção do Reino Unido em questionar os critérios adotados pela Noruega para a delimitação do seu mar territorial foi, também, a prova da sua *opinio juris*, reforçando o viés crítico pontuado anteriormente.

No *caso Lotus*, a Corte analisou o comportamento das cortes nacionais a respeito da delimitação do Estado detentor de jurisdição sobre fatos ocorridos em alto-mar para identificar a possível existência de um costume internacional[471].

Além disso, no caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua*, a Corte foi buscar no comportamento dos Estados frente às resoluções adotadas pelas OIs – no caso, tratava-se das resoluções adotadas pela ONU – a prova da *opinio juris* dos Estados acerca da obrigatoriedade jurídica de uma prática[472]. Mais adiante, abordaremos este caso em maiores detalhes, na ocasião em que analisaremos a interação entre os costumes internacionais e os instrumentos de *soft law*[473].

---

[469] Veja-se o tópico 3.1.2.2 deste capítulo.
[470] UNITED NATIONS. Fisheries Case (United Kingdom v. Norway). Judgment of 18/12/1951. *Op. Cit.*, p. 25-27
[471] UNITED NATIONS. The Case of S.S. Lotus. Date of Judgment: September 7th, 1927. *Op. Cit.*,, p. 28.
[472] UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua *v.* United States of America), Merits. Judgment of 27/06/1986. *Op. Cit.*, p. 99 (parágrafo 188).
[473] Veja-se o tópico 3.1.8 deste capítulo.

Por fim, destaque-se que, no caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a Corte chegou, inclusive, a admitir que convenções internacionais pudessem ser, por um lado, tanto a prova da existência de um costume que teria sido objeto de codificação, quanto elemento que concorre para a sua formação[474], questão que será tratada, em maiores detalhes, mais adiante[475].

Estes casos são apenas exemplos que se prestam a ilustrar a *postura liberal*[476] adotada pela Corte no tocante aos elementos de prova que são admitidos para a comprovação da existência de um costume internacional.

Tendo-se em mente o desafio ora tratado, já em 1949, a CDI preparou um documento destinado, especificamente, a identificar os possíveis meios de evidenciação do Direito Internacional Costumeiro então existente[477]. Muito embora o referido documento não seja hábil a refletir o estágio atual da jurisprudência da CIJ, tampouco os diversos instrumentos de *soft law* que surgiram – ou se tornaram comuns – especialmente nas últimas décadas, em razão da data em que emitido, ele reflete a visão liberal defendida pela organização no tocante à gama de meios hábeis à evidenciação do costume internacional.

A análise do referido documento revela que, em 1949, a ONU vislumbrava a prova dos costumes nos seguintes elementos: (i) a prática governamental e diplomática; (ii) a jurisprudência dos tribunais internacionais e das cortes nacionais; (iii) as legislações nacionais relativas a questões internacionais; (iv) as decisões e opiniões emitidas por OIs sobre o Direito Internacional; (v) a doutrina; (vi) os digestos; e (vii) os materiais produzidos por organizações, institutos de Direito Internacional e autores destinados a documentar a evolução do Direito Internacional Costumeiro.

Desse modo, são hábeis à evidenciação da prática e da *opinio juris* os mais variados meios, merecendo especial destaque, em virtude da sua maior importância na realidade atual, os seguintes: os atos unilaterais emanados por governos nacionais, sejam eles administrativos, legislativos ou judiciários, os decretos, as leis, as declarações públicas feitas por quaisquer representantes de Estados ao tratar da sua política interna ou externa, as

---

[474] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.*, p. 41-42 (parágrafos 71-72).
[475] Veja-se o tópico 3.1.6 deste capítulo.
[476] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 325.
[477] ILC. Ways and Means of Making the Evidence of Customary International Law more Readily Available: Preparatory work within the purview of article 24 of the Statute of the International Law Commission - Memorandum submitted by the Secretary-General. In: *Yearbook of the International Law Commission*, 1949. Disponível em: http://legal.un.org/docs/?path=../ilc/texts/instruments/english/reports/1_4_1950.pdf&lang=E (acesso em 29/06/2018).

convenções multilaterais e bilaterais celebradas pelos Estados, as correspondências diplomáticas, as declarações conjuntas feitas por dois ou mais representantes de Estado e as resoluções, as recomendações, entre outros instrumentos de *soft law* elaborados por OIs[478].

A nosso ver, à semelhança do que ocorre com o instituto da responsabilidade internacional, não obstante seja desejável a adoção de uma perspectiva liberal acerca da gama de provas hábeis à evidenciação do costume internacional tal como aponta a jurisprudência da CIJ, deve-se proceder com cuidado quando se está diante de atos que podem estar sujeitos à revisão interna por parte de outros órgãos pertencentes à estrutura governamental do Estado em questão, ou seja, atos ainda não dotados de definitividade. Por exemplo, uma decisão judicial passível de revisão por tribunais superiores não deve ser considerada apta à comprovação da prática ou da *opinio juris*; apenas a decisão definitiva – *i.e.*, não passível de qualquer recurso – é que poderá se prestar a tal finalidade. Assim, impõe-se proceder com o devido cuidado quando se debruça sobre o caso concreto.

Além disso, a profundidade da prova exigida para a evidenciação da *opinio juris*, em especial, dependerá das circunstâncias envolvidas no caso concreto[479]. Se, por exemplo, a parte vier a alegar a presença de um costume internacional com *status* de *jus cogens*, o ônus probatório poderá ser maior, ao passo em que o referido ônus poderá ser menor em outros casos na medida em que a própria prova da prática seja suficiente para a demonstração da *opinio juris*.

Não se pode perder de vista que a evidenciação dos costumes internacionais sofre de elevada *insegurança epistemológica*. A sua principal causa são os *problemas de cognição* que a prova poderá ensejar no caso concreto – *e.g.*, consistente na determinação da legitimidade do meio probatório e do seu valor (*i.e.*, do peso) – cuja causa é, em suma, a inexistência de um conjunto de normas que disciplinem a evidenciação de costumes internacionais[480].

Há insegurança, ainda, no tocante à determinação da quantidade de precedentes (*i.e.*, atos praticados) necessários para que se caracterize a prática geral internacional, não obstante a CIJ tenha relativizado o fator tempo para a sua qualificação[481]. Por exemplo,

---

[478] Esta gama particularmente ampla de meios de prova de evidenciação da *opinio juris* é também defendida pela doutrina especializada. Confira-se, a título ilustrativo: DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit*., p. 366; SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. *Direito Internacional Costumeiro*. *Op. Cit*., p. p. 51 e 57-58.

[479] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op. Cit*., p. 37.

[480] Cf. KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. *Op. Cit*., p. 69-70.

[481] Ibidem, p. 71.

diante de um caso concreto, dois Estados (A e B) poderão concordar acerca da existência dos mesmos precendentes caracterizadores da prática, mas poderão discordar quanto à existência de uma prática geral: enquanto o Estado A poderá defender que tais precedentes são suficientes para levar à caracterização da prática, o Estado B poderá discordar de tal afirmação, alegando serem necessários mais precedentes.

Por fim, vale ainda destacar a advertência feita por Thirlway no sentido de que a prova da prática geral sempre há de ser feita em relação a atos *concretos* praticados pelos sujeitos de Direito Internacional, razão pela qual meras declarações oficiais de que o sujeito concorda *em abstrato* com a realização de determinada prática não são capazes de provar a "prática geral"[482]. Tais evidências da prática em abstrato se prestarão a provar a prática geral, quando muito, em caráter suplementar, mas jamais de forma autônoma e suficiente, haja vista que a caracterização da prática requer, sempre, a verificação de atos concretos[483].

Ter em mente a extensão do universo de provas aceito para a evidenciação de costumes internacionais, bem como as limitações e dificuldades que poderão advir de tal exercício, possui importância fundamental para os propósitos do presente trabalho, haja vista que o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, sendo consubstanciado em um costume internacional, demandará a sua demonstração através dos meios probatórios disponíveis[484].

3.1.5. Os costumes locais, regionais e bilaterais

Até o presente momento, a nossa análise teve por foco os costumes internacionais de caráter "geral", conquanto em diversos pontos da nossa análise tenhamos feito menção aos "costumes bilaterais", "costumes regionais" e "costumes locais" ao tratarmos dos diferentes casos da jurisprudência da CIJ. É preciso, neste momento, esclarecer o significado e o alcance de tais expressões.

A par dos costumes internacionais oriundos de práticas gerais, há costumes cujo alcance da prática é circunscrito a um grupo de Estados ou, ainda, a apenas dois Estados. A interpretação da "prática geral" a que alude o artigo 38, item *b* do Estatuto da CIJ permite

---

[482] THIRLWAY, H. W. A. *International Customary Law and Codification: an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law*. *Op. Cit*., p. 58.
[483] Ibidem.
[484] Esta análise será objeto dos capítulos 3 e 4.

que a prática a ser considerada admita distintos graus de generalidade de modo que costumes com menor alcance sejam reconhecidos.

Diversamente dos costumes internacionais gerais, os costumes locais, regionais e bilaterais não integram o *corpus* do Direito Internacional Geral, razão pela qual não obrigam Estados que não concorreram para a sua criação, de modo que a sua eficácia é relativa apenas aos Estados que concorreram para a sua formação[485].

Destaque-se que os costumes locais, regionais e bilaterais requerem, para a sua formação, a participação, senão unânime, quase unânime de todos os Estados envolvidos a depender do âmbito da sua aplicação: quanto menor for o número de Estados, maior será a quantidade de Estados que deverão, necessariamente, adotar a mesma prática e compartilhar da mesma *opinio juris*, devendo-se reconhecer que, para estes costumes, a tese da objeção persistente se torna mais plausível[486].

Costumes bilaterais, locais e regionais suplementam e podem até mesmo derrogar costumes gerais, desde que os seus efeitos estejam adstritos ao grupo de Estados que concorreram para a sua formação e não estejam em questão normas que atingiram o *status* de *jus cogens*[487].

Um exemplo de costumes regionais ou locais pode ser vislumbrado nas regras relativas ao reconhecimento de jurisdição territorial, como é o caso do princípio do *uti possidetis de juris*, aplicado pelos Estados pertencentes à antiga América Espanhola, e do princípio do *uti possidetis de facto*, aplicado pelos Estados pertencentes à antiga América Portuguesa.

A CIJ já reconheceu a possibilidade jurídica da existência de costumes regionais, locais e, até mesmo, bilaterais. No caso do *asilo*, conquanto a existência de um costume regional relativo à proteção diplomática não tenha sido reconhecida por parte da Corte em razão da falha da Colômbia em demonstrar que os Estados em questão o adotavam como prática bem como manifestavam a correspondente *opinio juris*, é fato que a Corte não rejeitou a possibilidade jurídica da sua existência[488]. No caso do *direito de passagem sobre*

---

[485] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 322.
[486] Ibidem.
[487] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 35; ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 323.
[488] UNITED NATIONS. Asylum Case (Colombia *v*. Peru). *Op*. *Cit*., p. 276. Confira-se o seguinte trecho da decisão: "*The Colombian Government has finally invoked 'American international law in general'. In addition to the rules arising from agreements which have already been considered, it has relied on an alleged regional or local custom peculiar to Latin-American States. The Party which relies on a custom of this kind must prove that this custom is established in such a manner that it has become binding on the other Party*."

o território indiano, a Corte reconheceu, expressamente, não apenas a possibilidade do surgimento de costumes locais, como também que o número mínimo de Estados que deveriam concorrer para a sua formação eram dois[489].

Tendo-se em mente os distintos graus de generalidade da prática e a consequente possibilidade de se terem costumes cuja abrangência espacial varia desde a bilateralidade, a localidade, a região até atingir a generalidade dos sujeitos de Direito Internacional, o jurista deve ficar atento, tal como alerta Francisco Rezek, para o risco de que um costume considerado regional, local ou bilateral venha a ser considerado indevidamente como geral, pois será apenas neste último caso que os seus efeitos jurídicos serão *erga omnes – i.e.,* a sua observância será universal[490]. Assim, caberá ao jurista proceder com a devida cautela.

Para os propósitos do presente trabalho, analisaremos em que medida algumas das iniciativas globais relativas à cooperação fiscal internacional, conquanto não tenham se tornado costumes gerais, possam ter se tornado costumes regionais, aplicáveis exclusivamente a um grupo seleto de Estados que concorreram para a sua formação[491].

3.1.6. A inter-relação entre costumes e convenções internacionais

Os costumes e as convenções internacionais podem se relacionar em dois níveis distintos: tanto no *processo de aplicação* do Direito Internacional ao caso concreto, quanto no *processo de formação* abstrata do Direito Internacional.

No presente tópico, analisaremos ambas as formas de inter-relações apontadas, sendo certo que, para os propósitos do presente trabalho, temos particular interesse na segunda forma de relação entre costumes e convenções internacionais, já que, conforme demonstraremos no capítulo 3, os Estados celebraram diversas convenções internacionais contendo mecanismos de cooperação fiscal internacional.

Compreender o papel de tais convenções no processo de formação costumeira do dever jurídico internacional ora defendido será de fundamental importância, o que somente

---

[489] UNITED NATIONS. Case concerning right of passage over Indian territory (Portugal *v*. India), Judgment of 12 of April 1960. In: *ICJ Reports,* 1960, p. 39. Confira-se o seguinte trecho da decisão proferida: "*It is difficult to see why the number of States between which a local custom may be established on the basis of long practice must necessarily be larger than two. The Court sees no reason why long continued practice between two States accepted by them as regulating their relations should not form the basis of mutual rights and obligations between the two States*.".

[490] REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público. Op. Cit.*, p. 158.

[491] Vejam-se os tópicos 4.2 e 4.3 do capítulo 4.

poderá ser feito a partir dos referenciais teóricos que serão firmados, neste ponto do nosso trabalho.

3.1.6.1. Na aplicação do Direito Internacional

Os costumes e as convenções internacionais possuem características diametralmente opostas quando se ponderam os atributos normativos que cada uma das fontes do Direito Internacional Público tem a oferecer.

Por um lado, das *convenções internacionais*, originam-se normas jurídicas relativamente *rígidas e estáticas*, no sentido de permitirem uma evolução mais lenta (se comparada aos costumes internacionais) diante de novas necessidades sociais no plano da comunidade internacional, geralmente realizada através do processo de interpretação do texto convencional por meio do qual se contrói a norma a ser aplicada ao caso concreto, porém com *conteúdo certo* – e, portanto, capazes de prover maior segurança jurídica, dotadas de *rápido processo de formação e alteração*[492].

Por outro lado, dos *costumes internacionais*, originam-se normas jurídicas dotadas de elevada *flexibilidade e dinamismo*, permitindo a sua evolução e alteração à medida em que as necessidades sociais também evoluem[493], porém com *conteúdo incerto*, haja vista não serem escritas, e – ao menos, tal como tradicionalmente se concebia – dotados de *lento processo de formação e alteração*[494].

No tocante à sua aplicação ao caso concreto, costumes e convenções internacionais podem, ou bem ser complementares ou bem conflitar entre si.

Na hipótese de atuação complementar, o conteúdo dos costumes e da convenção internacional estarão alinhados de modo a se sobreporem. Neste caso, aplica-se *a teoria das obrigações paralelas*, segundo a qual os costumes não deixam de obrigar os sujeitos de Direito Internacional pelo simples fato de uma obrigação de igual conteúdo ter sido objeto de uma convenção internacional[495]. Desse modo, ambas as obrigações – *i.e.*, convencional e não-convencional – aplicar-se-ão paralela e autonomamente, tendo por principal consequência obrigar sujeitos que não celebraram a convenção internacional, haja vista que

---

[492] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op. Cit.*, p. 28.
[493] Cf. ANDRADE, Agenor Pereira de. *Manual de Direito Internacional Público*. 2ª edição, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 16.
[494] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op. Cit.*, p. 32.
[495] Ibidem, p. 39-40.

a obrigação jurídica decorrente dos costumes, cuja observância é universal, subsistirá mesmo na ausência das disposições convencionais[496].

No caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua*, a CIJ decidiu que, a despeito de os EUA terem feito reservas em diversas convenções internacionais no tocante ao Direito que se buscava aplicar ao caso concreto, o fato de as obrigações internacionais presentes nas referidas convenções terem alcançado o *status* de Direito Internacional Costumeiro tornou a reserva feita pelos EUA desprovida de qualquer efeito[497]. Analisando este precedente sob outro prisma, é possível afirmar que, na decisão apontada, a CIJ, mais uma vez, relativizou o papel da vontade na formação do Direito Internacional Costumeiro – e, portanto, o do "objetor persistente" – fortalecendo a perspectiva objetiva do fundamento do Direito Internacional.

Na hipótese de conflito entre os costumes e as convenções internacionais, no entanto, há duas situações distintas que precisam ser levadas em consideração: (i) convenções posteriores a costumes; e (ii) costumes posteriores a convenções.

No primeiro caso, claramente as convenções internacionais derrogarão os costumes internacionais que lhe são contrários e igualmente específicos, criando um regime jurídico internacional de natureza convencional *apenas* para as partes signatárias em razão do princípio do *pacta sunt servanda*, ao passo em que, para todos os demais sujeitos de Direito Internacional, continuarão a viger os costumes internacionais então existentes[498].

No segundo caso, a resposta a ser dada é mais complexa, não havendo um consenso.

Por um lado, sendo consistente com a premissa de que inexiste qualquer hierarquia entre as fontes do sistema jurídico internacional, impõe-se a conclusão de que, se uma convenção é capaz de derrogar um costume prévio igualmente específico, o mesmo efeito há de ser reconhecido na situação inversa, em que costumes são posteriores a convenções internacionais igualmente específicas, porém anteriores. Ademais, deve-se ter em mente que os costumes obrigam não apenas as partes da convenção internacional, como também a todos os sujeitos de Direito Internacional, o que só vem a reforçar que, no cenário ora analisado, os costumes internacionais deveriam prevalecer[499].

---

[496] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 39-40.
[497] UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), Merits. Judgment of 27/06/1986. *Op*. *Cit*., p. 93-96 (parágrafos 174-179).
[498] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 40.
[499] Ibidem.

Por outro lado, entender que as convenções internacionais poderiam ser derrogadas pela aplicação de costumes internacionais depõe contra a segurança jurídica advinda da criação de obrigações através da celebração de convenções internacionais[500].

A nosso ver, em que pese o sacrifício imposto pela derrogação de uma convenção por um costume internacional, traduzido na perda de segurança jurídica, tal sacrifício não é capaz de justificar o tratamento desigual conferido a duas fontes do Direito Internacional que, muito embora comunguem de características distintas, não possuem qualquer relação hierárquica ou de prevalência entre si, nos termos do artigo 38 do Estatuto da CIJ.

Logo, se é verdade que convenções posteriores e igualmente específicas a costumes pré-existentes os derrogam, a mesma conclusão deve se aplicar na situação inversa, desde que seja possível afirmar que os costumes posteriormente surgidos, além de serem igualmente específicos, não podem ser interpretados do modo harmônico com as disposições convencionais que lhes são anteriores.

Em qualquer situação, há de se buscar a interpretação complementar e harmônica entre costumes e convenções internacionais, sendo certo que esta tem sido a postura da CIJ na sua jurisprudência. Há, no entanto, uma única exceção que deve ser observada. Trata-se dos casos em que a norma de Direito Internacional Costumeiro possui *status* de *jus cogens*; neste caso, a norma costumeira será inderrogável.

3.1.6.2. Na formação do Direito Internacional

Para além das possíveis inter-relações entre os costumes e as convenções internacionais no processo de aplicação do Direito, deve-se ter em mente que ambas as fontes do Direito se relacionam *no processo de formação do Direito Internacional*. A análise mais aprofundada desta inter-relação revela que as convenções podem:

(i) *declarar ou cristalizar costumes pré-existentes*, o que se convencionou chamar de "codificação do Direito Internacional Costumeiro". Neste caso, as convenções assumem uma *função declaratória e de desenvolvimento (cristalizadora)* dos costumes; ou

(ii) *participar na constituição de costumes novos*, dando impulso à sua formação ou servindo de evidência da prática geral ou, ainda, da *opinio juris*. Neste caso, as convenções assumem *função constitutiva* dos costumes.

---

[500] Cf. DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. *Op*. *Cit*., p. 40.

Na sequência, analisaremos em maiores detalhes as duas formas de inter-relação apontadas.

3.1.6.2.1. As convenções codificadoras dos costumes internacionais

A codificação do Direito Internacional Costumeiro está entre as atribuições da ONU, consoante evidencia o artigo 13 da Carta das Nações Unidas o qual dispõe que "a Assembleia Geral promoverá estudos e fará recomendações, tendo-se em vista [...] incentivar o desenvolvimento progressivo do Direito Internacional e a sua codificação". Esta tarefa tem sido desempenhada pela CDI da ONU desde a sua constituição, em 1947[501].

O processo de codificação dos costumes internacionais consiste em uma operação de conversão das regras costumeiras em um rol de regras escritas, sistematicamente agrupadas[502]. O pressuposto fundamental do processo de codificação é, por óbvio, a existência de costumes internacionais solidamente estabelecidos na comunidade internacional[503].

Codificar o Direito Internacional Costumeiro implica uma inevitável escolha (no vernáculo anglófono, um "*trade off*"): por um lado, ao se codificar o Direito Internacional Costumeiro, obtém-se maior certeza quanto ao conteúdo das normas jurídicas; por outro lado, esta certeza jurídica é obtida ao custo de se retirar uma das maiores qualidades dos costumes, qual seja, a sua particular flexibilidade e capacidade de evolução e adaptação às novas circunstâncias da realidade[504].

Há diversos exemplos de convenções internacionais que codificaram o Direito Internacional Costumeiro, tais como: as Convenções de Genebra sobre o mar territorial, alto-mar, pesca e conversação de recursos biológicos do alto-mar, plataforma continental (todas assinadas em 1958), as convenções de Viena sobre relações diplomáticas (1961), relações consulares (1963), direito dos Tratados (1969) e representação dos Estados nas suas relações com organizações internacionais (1975) e, mais recentemente, as Convenções de Nova Iorque sobre a utilização de águas internacionais para fins outros que não a navegação (1997)

---

[501] Confira-se: http://legal.un.org/ilc/ (acesso em 16/07/2018).
[502] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 367.
[503] Cf. THIRLWAY, H. W. A. *International Customary Law and Codification:* an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law. *Op*. *Cit*., p. 80.
[504] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 348.

e imunidades jurisdicionais dos Estados e dos seus bens (2004), entre outros exemplos que poderiam ser citados a este respeito.

Há, no entanto, uma tênue linha que divide a mera codificação do Direito Internacional Costumeiro e o desenvolvimento propriamente destas normas jurídicas através de disposições convencionais inovadoras, presentes, comumente, nos mesmos instrumentos convencionais que assumem a função de codificação dos costumes internacionais[505]. Este é o caso, por exemplo, da proposta da CDI a respeito da responsabilidade internacional, tratada anteriormente[506]; ao passo em que não há dúvidas de que os artigos refletidos nas Partes I e II da referida proposta são a mera codificação dos costumes pré-existentes, não se pode dizer o mesmo em relação aos artigos presentes nas demais partes da proposta, tal como já tivemos a oportunidade de demonstrar.

Distinguir os costumes internacionais codificados das disposições convencionais inovadoras não apenas pode se revelar uma tarefa bastante complexa a depender do caso concreto, como possui consequências jurídicas que não podem ser ignoradas. Deve-se ter em mente que as convenções internacionais codificadoras apenas obrigarão as partes que dela não fazem parte, ou que lhe apresentaram reservas, na exata medida em que refletirem os costumes internacionais pré-existentes, enquanto expressão da sua submissão ao Direito Internacional Geral, ao passo em que as disposições convencionais inovadoras em relação aos costumes pré-existentes somente vincularão as partes signatárias da convenção, enquanto expressão do princípio do *pacta sunt servanda*. Trata-se, outrossim, da fiel aplicação do princípio das obrigações paralelas respaldado pela jurisprudência da CIJ.

Neste sentido, será necessário verificar se as disposições presentes em convenções bilaterais ou multilaterais refletem costumes pré-existentes para que se possa identificar se e em que medida elas terão aptidão para obrigar partes que não fizeram parte da convenção ou que tenham feito reservas.

3.1.6.2.2. As convenções constitutivas dos costumes internacionais

As convenções internacionais podem, a par de codificar e cristalizar costumes internacionais, participar – muitas vezes de forma bastante decisiva – no seu processo de formação. Este é, particularmente, o aspecto que mais nos interessa para os fins do presente

---

[505] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 367.
[506] Veja-se o tópico 2.4 deste capítulo.

trabalho; afinal, há inúmeras convenções que foram celebradas para promover a cooperação fiscal internacional e que, a nosso ver, participaram na formação do costume internacional que será defendido no capítulo 4 desta tese.

Há dois cenários relevantes que deverão ser levados em consideração para compreendermos em que medida as convenções internacionais podem participar na criação de costumes internacional.

O primeiro cenário a ser considerado diz respeito à existência de diversas convenções bilaterais ou multilaterais conferindo a uma certa temática específica – tal como é o caso da tributação internacional, do meio ambiente, regime das águas internacionais, entre outros possíveis exemplos – tratamento convencional idêntico ou muito similar no tocante aos direitos e obrigações por eles estabelecidos[507].

O segundo cenário é aquele em que a mesma norma – ou conjunto de normas – não é reiterado por um número de convenções internacionais específicas, mas sim por convenções multilaterais de natureza geral (diga-se: quase universal)[508]. Neste último caso, o objeto da convenção possui uma certa natureza "legislativa" na medida em que não se busca, propriamente, estabelecer um regime jurídico particular e relativo a apenas alguns Estados, mas um conjunto de normas jurídicas aplicável a todos – *i.e.*, que passarão a fazer parte do Direito Internacional Geral[509].

Em ambos os casos, é possível que as convenções internacionais celebradas participem decisivamente no processo de formação de costumes internacionais, de modo a desempenhar diferentes funções, neste processo de criação, em relação aos dois elementos próprios dos costumes.

No tocante à *opinio juris,* as convenções internacionais poderão se prestar a evidenciar a *opinio juris* existente acerca de determinada matéria. Neste sentido, as convenções assumem nítida *função declaratória*[510].

Em relação à prática geral, as convenções poderão assumir distintas funções a depender do cenário considerado.

Por um lado, as convenções poderão se prestar a auxiliar na evidenciação de uma prática já existente, tal como ocorre com a *opinio juris*. A prova da prática, no entanto, não se basta com a celebração de uma convenção internacional: requer-se, em regra, a presença

---

[507] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 335.
[508] Ibidem.
[509] Ibidem.
[510] Ibidem, p. 335.

de outros elementos de prova acerca dos atos efetivamente praticados pelos Estados. Uma vez que a *opinio juris* já se faça presente e tenha sido adequadamente evidenciada, a celebração da convenção internacional, nas circunstâncias aqui consideradas, poderá dar ensejo ao surgimento quase que imediato de um costume internacional. Neste caso, observa-se que as convenções internacionais exercem uma *função declaratória* da prática geral.

Entretanto, o que não se pode admitir é a possibilidade do surgimento de "costumes instantâneos", ou seja, de costumes formados a partir da premissa equivocada de que seria suficiente, para a sua criação, a "prática geral" e a *opinio juris* exteriorizadas, pontualmente, através do mero ato da celebração de convenções internacionais multilaterais[511].

Ora, como bem aponta Thilrway, conquanto a existência de uma convenção multilateral seja um forte elemento de prova a ser considerado acerca da existência de costumes internacionais, ela não dispensa a caracterização da prática geral através dos seus requisitos quantitativos – *i.e.,* a frequência da prática – de modo que a convenção internacional não pode ser vista como um ato capaz de, por si só, evidenciar a "prática geral" nos termos exigidos pelo artigo 38, item *b* do Estatuto da CIJ[512]. A formulação de Thirlway é um contraponto contundente à teoria defendida por Anthony D'Amato, segundo a qual convenções internacionais multilaterais que possuem disposições passíveis de generalização são capazes de levar, por si só, à formação de costumes internacionais, haja vista serem tais convenções a expressão tanto da prática geral quanto da *opinio juris* internacional[513].

Por outro lado, caso inexista a prática quando da celebração das convenções internacionais, ainda que a *opinio juris* já se faça presente, não se poderá cogitar do surgimento imediato de costumes internacionais. A despeito disso, as convenções celebradas poderão provocar – *i.e.,* dar início – à prática geral internacional que, posteriormente, uma vez estabelecida e evidenciada, poderá levar ao surgimento de costumes internacionais, caso a *opinio juris* também se faça presente. Neste sentido, as convenções internacionais poderão assumir uma *função promotora* da prática.

No caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a CIJ reconheceu, com bastante eloquência, não apenas a possibilidade jurídica de as convenções multilaterais concorrerem para a formação de costumes internacionais subsequentes à sua celebração, como também estabeleceu os requisitos necessários para tanto.

---

[511] Cf. WEIL, Prosper. Towards Relative Normativity in International Law. *Op. Cit.*, p. 434-435.
[512] THIRLWAY, H. W. A. International Customary Law and Codification: an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law. *Op. Cit.*, p. 81-94.
[513] D'AMATO, Anthony. *The Concept of Custom in International Law*. New York: Cornell University Press, 1971, p. 104.

Na ocasião, tanto a Dinamarca quanto a Holanda haviam sustentado que, ainda que o princípio da equidistância para a delimitação de plataformas continentais não existisse enquanto costume internacional *antes* da celebração da Convenção de Genebra de 1958, tal princípio teria passado a existir não apenas como disposição convencional, mas também como costume internacional, a partir do momento em que a convenção foi celebrada, em razão da *opinio juris* expressada e da subsequente prática geral[514]. Muito embora a Corte não tenha acatado este argumento devido às circunstâncias específicas do caso concreto, a Corte aceitou, em abstrato, a possibilidade jurídica de uma convenção multilateral levar ao surgimento de um costume tendo, inclusive, fixado os requisitos para tanto. Neste sentido, confira-se o excerto, abaixo reproduzido, do caso ora discutido:

> 71. Na medida em que esta afirmação está pautada no ponto de vista de que o Artigo 6 da Convenção teve a influência, e produziu o efeito, descritos, trata-se de considerar o Artigo como uma provisão criadora de normas, a qual constituiu as bases para, ou ensejou a criação de uma regra que, apesar de estritamente convencional ou contratual na sua origem, passou a integrar os *corpus* do Direito Internacional, e é apenas aceita como tal em razão da *opinio juris*, de modo a ter se tornado de observância obrigatória até mesmo para Estados que nunca se tornaram parte da Convenção. Não há dúvidas de que este processo é perfeitamente possível e ocorre de tempos em tempos: ele constitui, inclusive, um dos métodos reconhecidos através dos quais normas de Direito Internacional Costumeiro podem ser formar. [...]
> 72. Em primeiro lugar, seria necessário que as disposições em questão fossem, potencialmente em todas as situações, de natureza fundamentalmente normativa e pudessem, desse modo, constituir a base de uma regra geral de Direito. (...) Finalmente, a faculdade de se fazer reservas ao Artigo 6, embora não seja um obstáculo, *per se*, capaz de impedir que o princípio da equidistância venha a se tornar parte do Direito Internacional Geral, pode criar considerável dificuldade para se vislumbrar este resultado como tendo sido ocasionado pela Convenção [...].[515]

Como se vê, a Corte vislumbrou não apenas a plena possibilidade jurídica de que uma norma de Direito Internacional Costumeiro venha a se formar a partir da celebração de

---

[514] UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.*, p. 41 (parágrafo 70).

[515] Ibidem, p. 41-42. No original: "*71. In so far as this contention is based on the view that Article 6 of the Convention has had the influence, and has produced the effect, described, it clearly involves treating that Article as a norm-creating provision which has constituted the foundation of, or has generated a rule which, while only conventional or contractual in its origin, has since passed into the general corpus of international law, and is now accepted as such by the opinio juris, so as to have become binding even for countries which have never, and do not, become parties to the Convention. There is no doubt that this process is a perfectly possible one and does from time to time occur: it constitutes indeed one of the recognized methods by which new rules of customary international law may be formed. [...] 72. It would in the first place be necessary that the provision concerned should, at all events potentially, be of a fundamentally norm-creating character such as could be regarded as forming the basis of a general rule of law. [...] Finally, the faculty of making reservations to Article 6, while it might not of itself prevent the equidistance principle being eventually received as general law, does add considerably to the difficult of regarding this result as having been brought about (or being potentially possible) on the basis of the Convention: […]*".

uma convenção multilateral, como manifestou o seu entendimento no sentido que é natural e esperado que este processo ocorra (veja-se o parágrafo 71, reproduzido acima).

No entanto, para que tal processo ocorra, a Corte chamou atenção para dois requisitos os quais os eventuais dispositivos, com pretensão de se tornar norma costumeira, previstos em convenções internacionais, devem observar (veja-se o parágrafo 72, reproduzido acima): (i) possuir *natureza fundamentalmente normativa*, sendo *apto a servir de base para uma regra geral de Direito*; (ii) *não admitir a faculdade da realização de reservas* por parte dos Estados quando da sua assinatura.

Aos requisitos apontados acima, somam-se, ainda, os demais requisitos já tratados até o presente momento, relativos à necessidade de caracterização da prática geral – *i.e.,* a Convenção deverá contar com a participação ampla e geral de todos os Estados diretamete interessados na questão objeto de normatização, bem como a prática deverá ser frequente e uniformemente observada – e da *opinio juris*.

Destaque-se, mais uma vez, que a *opinio juris* poderá ser evidenciada mediante a celebração de convenções multilaterais, e a prática geral, caso inexistente à época da celebração das convenções, poderá ser por elas estimulada, sem jamais poder ser presumida – ou considerada suficiente – a partir do mero ato de celebração da convenção internacional.

Jonathan Charney, ao analisar a natureza das convenções que, notadamente, deram ensejo ao surgimento de Direito Internacional Costumeiro, propõe um olhar que converge com os requisitos elencados pela CIJ, muito embora não seja coincidente.

O autor sugere que sejam observados quatro requisitos para que as disposições de convenções internacionais sejam aptas a se transformarem em costumes internacionais[516]:

(i) *a natureza do tema em questão*: são mais propensas a se transformar em costume internacional temas envolvendo *interesses gerais*, *de toda a comunidade internacional*, ao invés de interesses específicos, de interesse de apenas alguns poucos Estados;

(ii) *a natureza das negociações*: longas negociações envolvendo barganha e compromissos recíprocos para que as partes cheguem a um acordo indicam que a temática dificilmente se desenvolverá a ponto de se transformar em costume internacional;

[516] CHARNEY, Jonathan I. International Agreements and the Development of Customary International Law. In: *Washington Law Review*, 1986, p. 983.

(iii) *a natureza das obrigações*: disposições convencionais de *caráter independente* – *i.e.*, que possuem menor inter-dependência em relação às demais disposições convencionais – são mais propensar a se transformarem em costume internacional; e

(iv) *a natureza das regras:* regras envolvendo métodos de elevada complexidade técnica para a sua implementação, bem como que requerem a participação de uma OI para sua implementação, são menos propensas a se desenvolverem a ponto de se transformarem em costume internacional.

Muito embora os critérios elencados no parágrafo anterior não encontrem, em sua totalidade, a chancela da jurisprudência da CIJ, tendo-se em vista que eles se fazem geralmente presentes nas convenções tidas como codificadoras do Direito Internacional Costumeiro, eles serão utilizados quando da nossa análise das convenções internacionais em matéria tributária para identificarmos em que medidas as regras nela expressas transformaram-se – ou estão em vias de se transformar – em costumes internacionais, no capítulo 4[517].

Desse modo, conclui-se que, muito embora deva-se reconhecer que as convenções desempenham papel fundamental para evidenciação da *opinio juris* e da prática geral, bem como estímulo ao desenvolvimento desta última a depender do caso, é fundamental que outros elementos de prova sejam analisados, não sendo admissível que as convenções, exclusivamente, sejam capazes de criar costumes internacionais mediante a sua mera celebração.

3.1.7. Os costumes sob a perspectiva da ONU

Todos os elementos constitutivos dos costumes internacionais, analisados com a devida profundida nos tópicos precedentes, foram objeto de sistematização por parte da ONU, através da CDI, ao longo dos anos.

A sistematização completa dos requisitos necessários para a formação do Direito Internacional Costumeiro se encontra na proposta de conclusões apresentada na septuagésima sessão da CDI, em 2018, sendo esta a versão mais atualizada e depurada das conclusões de todos os integrantes da CDI existe até a data de elaboração do presente

[517] Veja-se o tópico 6.1 do capítulo 4.

trabalho[518]. As conclusões da CDI corroboram, em grande medida, os requisitos e a perspectiva acima desenvolvida.

3.1.8. Os costumes internacionais e os instrumentos de *soft law*

Os instrumentos de *soft law* atuam na evidenciação e no processo de formação da prática geral e *opinio juris*.

Os instrumentos de *soft law*, por um lado, fazem parte da própria prática dos Estados e das OIs, sujeitos por excelência de Direito Internacional, e, por outro lado, são um meio auxiliar para a sua evidenciação[519].

Além disso, salvo condutas eventualmente desviantes daquelas previstas nos instrumentos de *soft law* firmados – o que seria uma incoerência por parte do sujeito que o firmou, após a sua elaboração, há a legítima expectativa de que os Estados passem a pautar as suas condutas de acordo com os *standards* previstos, os quais poderão, com algum tempo, se generalizarem[520]. Neste sentido, os instrumentos de *soft law* participam diretamente no processo de formação dos costumes internacionais, induzindo – e, até mesmo, acelerando – a generalização da prática.

No tocante à *opinio juris*, tal como no caso da prática geral, os instrumentos de *soft law* podem ou bem auxiliar na sua evidenciação, enquanto meio auxiliar de prova, ou bem atuar diretamente no seu processo de formação. Em relação a esta última função, consoante pondera Salem Hikmat Nasser, "a afirmação constante de determinados princípios, objetivos, necessidades, acompanhada ou não de práticas que os realizem, pode influenciar os Estados para que passem a considerar determinadas condutas como obrigatórias ou indicar que já as consideram assim"[521].

No caso das *atividades militares e paramilitares na e contra a Nicarágua*, a CIJ buscou a prova da *opinio juris* no comportamento dos Estados perante Assembleias Gerais da ONU, através das quais se deliberou a adoção de resoluções – *i.e.* instrumentos jurídicos inaptos a gerar efeitos jurídicos para além da estrutura interna da própria organização – sobre

---

[518] ILC. *Identification of Customary International Law, 2018* (A/CN.4/L.908). Seventieth session. New York, 30 April–1 June and Geneva, 2 July–10 August 2018.
Disponível em: http://legal.un.org/docs/?symbol=A/CN.4/L.908 (acesso em 09/07/2018).
[519] Cf. NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e normas do Direito Internacional: um estudo sobre a soft law*. *Op. Cit.*, p. 155-156; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 293.
[520] Ibidem.
[521] Ibidem.

temática de relevância internacional: "a *opinio juris* deverá, embora com a devida cautela, ser deduzida a partir da atitude das partes e dos Estados diante de certas resoluções adotadas em Assembleia Geral"[522].

Especialmente no tocante às resoluções adotadas por OIs dotadas de grande representatividade internacional, a sua convergência substancial e repetição concordante possuem bastante aptidão para, progressivamente, formar costumes internacionais, desde que, é claro, sejam efetivamente seguidas – *i.e.,* influenciem a prática – pelos Estados membros[523]. Não se pode perder de vista a influência no desenvolvimento do Direito Internacional Costumeiro exercida por minutas de convenções internacionais codificadoras dos costumes pré-existentes, antes mesmo da sua assinatura pelos sujeitos de Direito Internacional[524], tal como evidencia a proposta da CDI relativa à responsabilidade internacional.

Em verdade, todos os instrumentos de *soft law* possuem capacidade – embora alguns com maior e outros com menor vocação – para desempenhar as funções de evidenciação e de participação no processo de formação dos requisitos constitutivos dos costumes internacionais. Para os fins do presente trabalho, particularmente as convenções-modelo e relatórios contendo recomendações, elaborados pelas OIs e Fóruns internacionais, possuem relevância para a compreensão do estágio atual da prática e da *opinio juris* internacional.

3.1.9. As novas feições dos costumes internacionais diante da realidade contemporânea

Há muito que poderia ser dito no tocante às transformações que os costumes observaram desde a sua concepção clássica, até a sua formulação contemporânea. Preferimos, neste ponto, destacar duas características que possuem importância fundamental no contexto atual e que possuem maior relevância para os propósitos do presente trabalho.

A primeira característica consiste na *perda de espontaneidade* da formação dos costumes internacionais.

Tradicionalmente, os costumes eram concebidos como o resultado de um lento processo iniciado pela prática dos Estados que, gradualmente, ao longo de muitos anos,

---

[522] UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), Merits. Judgment of 27/06/1986. *Op. Cit.*, p. 99-100 (parágrafo 188).
[523] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 431-433.
[524] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 371.

ganhava corpo, substância e passava se difundir por todo o mundo, sendo progressivamente incorporada pelos poucos Estados que compunham a comunidade internacional, em sua maioria pertencentes ao continente europeu. A *opinio juris* surgia, assim, após a longa, contínua e uniforme prática adotada pelos Estados. Ambos os requisitos para a formação dos costumes eram amparados quase que de modo unânime pelos Estados. Os costumes surgiam, neste sentido, de modo espontâneo, para regular a coexistência entre os Estados, em uma sociedade internacional quase primitiva[525].

Em contraste, atualmente, devido à evolução operada na função desempenhada pelo Direito Internacional – da coexistência para a cooperação, conforme já pontuamos anteriormente[526] – e às crescentes necessidades que caracterizam a realidade contemporânea, operou-se uma transformação no processo de formação dos costumes. Com efeito, a possibilidade de transposição de disposições convencionais com vocação para generalização para o Direito Internacional Costumeiro e de a *soft law* vir a influenciar, por vezes com bastante vigor (*e.g.*, as resoluções da Assembleia Geral da ONU), no processo de formação de costumes internacionais, são exemplos atuais que não revelam espontaneidade alguma neste processo[527]. Neste contexto, a formação de costumes internacionais deixou de ser o resultado de um processo empírico sujeito ao acaso, passando a ser o resutado consciente do recurso a meios juridicamente definidos que canalizam a expressão dos pontos de vista da maioria para lhe conferir uma expressão normativa[528].

Daí ser correto afirmar que os costumes internacionais, por um lado, conservam a perspectiva segundo a qual este seria o meio tradicional – *i.e.*, "primitivo" – de criação de normas jurídicas aptas a reger as relações internacionais, e, por outro lado, se apresentam como um novo meio no processo de formação de normas internacionais, o que só vem a demonstrar a sua presença e relevância no Direito Internacional da atualidade[529]. É justamente esta segunda feição dos costumes internacionais que interessa para os propósitos deste trabalho.

---

[525] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 360.
[526] Veja-se o tópico 2.1.3 deste capítulo.
[527] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 437-438.
[528] Ibidem.
[529] Cf. CASELLA, Paulo Borba. *Contemporary trends on opinio juris and the material evidence of international customary law* (Gilberto Amado Memorial Lecture, apresentada à Comissão de Direito Internacional, em Genebra, em 17 de julho de 2013), p. 10
Disponível em: http://legal.un.org/ilc/sessions/65/pdfs/2013_amado_lecture_casella.pdf (acesso em 17/12/2018).

O resultado da perda de espontaneidade na formação dos costumes pode ser traduzida na maior celeridade da sua formação, "catalizada" por instrumentos de *soft law* e pela ação das convenções multilaterais, bem como na crise da teoria dos dois elementos, esta última decorrente da dificuldade da manutenção da (i) estrutura rígida de separação de cada um dos elementos, sobretudo quando se trata da sua prova, e (ii) tradicional sucessão lógica da prática geral pela *opinio juris*.

A segunda característica digna de nota consiste na *multiplicação de sujeitos de Direito* que concorrem para a formação de costumes internacionais. Anteriormente, caracterizada apenas por poucos Estados, a comunidade internacional atual conta com um elevado número de Estados defendendo uma pluralidade de interesses, ora convergentes, ora divergentes, OIs e, até mesmo, pessoas de Direito Privado (indivíduos e ONGs), todos participando, em maior ou menor medida, na formação e conformação dos costumes internacionais[530].

Neste ponto, merece especial destaque o fato de que, a par do espaço individual de ação conferido aos Estados para que eles expressem a sua *opinio juris*, há, hoje, um espaço crescente para a formação e o desenvolvimento do consentimento comum, enquanto expressão da *opinio juris*[531]. Com efeito, passou a ganhar importância fundamental nesse processo o papel exercido pelas OIs e outros órgãos internacionais no desenvolvimento de uma *opinio juris* apta a refletir os interesses de toda a comunidade internacional, e não de apenas um grupo de países que a compõe[532].

Não há dúvidas, neste contexto, de que a multiplicação dos sujeitos do Direito Internacional hábeis à participação no processo de formação dos costumes alterou, significativamente, este processo. Mais do que nunca, requer-se a generalidade e não a unanimidade na adoção da prática e na expressão da *opinio juris*, sob pena do total engessamento do processo de formação do Direito Internacional Costumeiro, bem como a representatividade de Estados com distintas características políticas, sociais e econômicas.

---

[530] Há autores que cogitam a possibilidade de que os sujeitos de Direito Privado também participam no processo de formação dos costumes internacionais, mas apontam para a controvérsia do debate. Neste sentido, confira-se: Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 357-358.

[531] Cf. CASELLA, Paulo Borba. *Contemporary trends on opinio juris and the material evidence of international customary law*. *Op*. *Cit*., p. 11.

[532] Ibidem, p. 13.

3.1.10. Os costumes internacionais e o Direito Tributário

Poucos são os trabalhos acadêmicos – sobretudo, no Brasil – destinados a analisar a função desempenhada pelos costumes – quer sejam nacionais ou internacionais – no Direito Tributário[533], sendo ainda mais escassos os trabalhos destinados a lidar com a influência dos costumes internacionais na delimitação da jurisdição fiscal nacional[534].

O modo como os Estados exercem o seu poder de tributar nas suas fronteiras e para além delas, logicamente, não está imune ao processo de formação de costumes internacionais. Não há, com efeito, domínio algum do Direito Público que seja capaz de escapar à aplicação do Direito Internacional Público, o que se verifica nas relações tanto internas quanto externas dos Estados.

Há, com efeito, inúmeros costumes internacionais que poderiam ser citados e devem orientar o exercício do poder de tributar dos Estados. A obrigação de os Estados observarem critérios de conexão enquanto expressão do princípio da territorialidade em sentido formal para exercer o seu poder de tributar é uma obrigação oriunda de um costume internacional, tal como sustentamos no capítulo anterior por ocasião da análise do caso *Lotus*[535].

Outros exemplos, tais como o princípio *arm's length*, da capacidade contributiva, da isonomia em matéria tributária, do não confisco, da segurança jurídica, e da imunidade de repartições consulares poderiam ser cogitados, também, como possíveis costumes internacionais que devem ser observados em matéria tributária ou, senão costumes internacionais, obrigações decorrentes de princípios gerais reconhecidos pelas nações civilizadas.

Um campo onde discussões relativas à aplicação dos costumes se faz presente é a interpretação de convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda. Com efeito, discute-se a possibilidade de os comentários da OCDE e da ONU às suas respectivas convenções-modelo alcançarem *status* de costume internacional, em um momento futuro, caso se generalize a prática de obediência por parte dos Estados e tal generalização venha a

---

[533] Dentre os poucos trabalhos identificados no Brasil, destacam-se: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. In: *Direito Tributário Atual*, v. 17, São Paulo: Dialética/IBDT, 2003, p. 20-49. KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da Administração: uma leitura sistêmica do Direito Tributário. In*: Revista Direito GV*, nº 21, 2015, p. 141-158; e HARRET, Florence. Direito Consuetudinário Tributário ou o costume no direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções *hominis* no Direito Tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 184, São Paulo: Dialética, 2011, p. 19-27.

[534] Vejam-se os tópicos 6.2 e 7.2 do capítulo 1.

[535] Veja-se o tópico 4.2.2.2 do capítulo 1.

ser seguida da *opinio juris*[536]. O tema se torna particularmente interessante se nos questionarmos em que medida a não realização de reservas por parte dos Estados, que participam das reuniões que precedem a atualização dos comentários das OIs às suas convenções-modelo, poderia ser visto como a expressão da sua aquiescência de que os comentários expressam uma obrigação em sentido jurídico – *i.e.*, a *opinio juris*.

Estes são apenas exemplos que, longe de terem qualquer pretensão de exaustividade, visam a apenas demonstrar a interface de possíveis implicações entre o Direito Tributário e o Direito Internacional Costumeiro, muitas vezes ignorada pela doutrina especializada.

Neste ponto, convém que seja feita uma breve advertência. Deve-se afastar a tentação de se deduzir, a partir da premissa de que os sistemas tributários nacionais em sua grande maioria são orientados pelo princípio da legalidade, que os Estados somente poderiam se submeter a disposições convencionais no Direito Internacional. O silogismo é falso haja vista que o princípio da legalidade atua de modo a conferir segurança jurídica e legitimidade democrática ao exercício do poder de tributar, ao passo em que os costumes internacionais – tal como qualquer outra fonte de produção do Direito Internacional – atuam de modo a delimitar a jurisdição fiscal dos Estados. Ou seja: o segundo atua em momento lógico anterior ao primeiro.

Tampouco o fato de os costumes internacionais possuírem conteúdo impreciso e flexível é capaz de afastar a sua aplicação em matéria tributária. Neste ponto, não se pode confundir a conveniência de se estabelecerem disposições convencionais em matéria de tributação internacional, em razão da maior certeza jurídica conferida, com a aptidão dos costumes em estabelecer obrigações e direitos internacionais.

A par das formulações apresentadas pela doutrina em tributação internacional acerca da existência de um "regime fiscal internacional" que teria alcançado o *status* de costume internacional, apresentadas ao final do Capítulo 1[537], é possível observar a expressão dos costumes internacionais no Direito Tributário Internacional em diversos contextos. Apenas a título ilustrativo, Thomas Chantal defendeu que o princípio da independência das entidades jurídicas para fins de tributação (*separate accounting method*), pautado pela aplicação do princípio *arm's length*, teria se tornado parte do Direito Internacional Costumeiro, tendo o autor empreendido investigação aprofundada nas convenções-modelo em matéria tributária

---

[536] Cf. NIEMINEN, Martti. Dual role of the OECD Commentaries – Part I. In: *Intertax*, v. 43, Issue II, Netherlands: Kluwer Law International, 2015, p. 638-639; WEST, Craig. References to the OECD Commentaries in tax treaties: a steady march from 'soft law' to 'hard law'? In: *World Tax Journal*, v. 09, n. 01, 2016.

[537] Veja-se o tópico 7.1.1 do capítulo 1.

e na evolução do trabalho das principais OIs que atuam no sentido de promover políticas tributárias internacionais[538]. Em relação à prática dos tribunais, embora um tanto incomum, é possível identificar casos tributários em que as cortes foram requeridas a aplicar costumes internacionais para afastar a tributação no caso concreto[539].

Tal como ocorre em relação às demais questões de Direito Internacional, os costumes internacionais existentes em matéria tributária formados a partir de uma prática geral e da expressão da *opinio juris* pela comunidade internacional vinculam a universalidade dos Estados, mesmo aqueles que não participaram ativamente do seu processo de formação. As mesmas dúvidas que pairam em relação à possibilidade de se admitir a "objeção persistente" no processo de formação dos costumes internacionais, como forma de salvaguarda do Estado-objetor aos efeitos do costume internacional objetado, também se faz presente em questões tributárias. Neste contexto, quanto maior a importância do valor protegido pelo costume em questão, menores serão as chances de a objeção persiste ser bem-sucedida no longo prazo.

No âmbito do Direito Tributário Internacional, as convenções bilaterais e multilaterais celebradas pelos Estados – *e.g.*, relativas à eliminação da dupla tributação da renda, à troca de informações e à assistência administrativa para a coleta de tributos e a convenção multilateral para a implementação de medidas anti-elisivas e anti-evasivas destinadas a combater o BEPS – são uma evidência importância da sua eventual "prática geral" e *opinio juris*, podendo, ainda, se prestar a fomentar ou a desenvolver determinadas práticas[540]. Não há dúvidas, neste sentido, de que tais convenções internacionais participam no processo de evidenciação e formação do Direito Internacional Costumeiro.

Destaque-se que, especialmente no âmbito do Direito Tributário Internacional, as OIs e os Fóruns Globais dedicados a questões tributárias assumem grande relevância na formação de costumes internacionais.

Primeiramente, deve-se ter em mente que é a partir dos trabalhos das OIs – especialmente, a OCDE e a ONU – e dos Fóruns – por exemplo, o Fórum Global de Transparência e de Troca de Informações para Fins Fiscais – que são produzidos relatórios, estudos, resoluções, *guidelines* e recomendações que, embora sejam meramente

---

[538] CHANTAL, Thomas. Customary International Law and State taxation of corporate income: the case for separate accounting method. In: *Berkeley Journal of International Law*, v. 14, 1996, p. 99-136.

[539] Cf. STIRLING-ZANDA, Simonetta. *L'application judiciaire du droit international coutumier: étude compare de la pratique européenne*. Zurique: Schulthess, 2000, p. 82. (confiram-se os casos mencionados na nota de rodapé n. 256 da obra referenciada).

[540] Cf. CHANTAL, Thomas. Customary International Law and State taxation of corporate income: the case for separate accounting method. *Op. Cit.*, p. 121-122.

instrumentos de *soft law*, se prestam, até certo ponto, à regulação efetiva do exercício do poder de tributar em operações internacionais e da cooperação internacional[541]. Neste contexto, não se pode desprezar a força de constrição que tais instrumentos podem possuir, até mesmo sobre Estados não são membros dessas OIs, em razão do poder político que os seus Estados membros exercem no contexto internacional na proteção dos seus próprios interesses arrecadatórios.

Em segundo lugar, os instrumentos de *soft law* produzidos pelas OIs são ao mesmo tempo evidências e catalisadores tanto da *opinio juris* quanto da prática dos seus Estados membros[542]. À medida em que tais OIs vierem a agregar novos membros ou, ainda, admitir a participação em projetos específicos de Estados não membros, maior será a sua aptidão para refletir a *opinio juris* da generalidade da comunidade internacional bem como a sua prática geral. Por óbvio, no caso da prática geral, vale a pena destacar o que já deixamos bastante claro anteriormente: a evidência de uma prática através de elementos indiretos de prova – *e.g.,* declarações governamentais – não substitui a prova direta da efetividade da prática dos Estados.

Destaque-se, neste ponto, que os chamados processos de *peer review* – por meio dos quais os Estados não apenas acordam a adoção de certas medidas de natureza tributária mas, também, aceitam se submeter a um processo gradual e constante, sujeito ao seu monitoriamento por parte de OIs, de implementação de tais medidas – são de especial relevância para a evidenciação tanto da prática geral quanto da *opinio juris* existente acerca de determinada matéria.

Demonstraremos, no capítulo 3, que os processos de *peer review* vêm sendo adotados, especialmente no âmbito das iniciativas de promoção da transparência e troca de informações para fins fiscais e do Projeto de combate ao BEPS[543], permitindo, desse modo, o monitoramento da prática internacional e o controle do estágio de implementação das medidas propostas. Os processos de *peer review* são, a nosso ver, a ferramenta mais importante da atualidade para a evidenciação do processo de formação costumeira, ao menos no tocante às questões internacionais de natureza fiscal.

---

[541] Sobre a importância dos instrumentos de soft law para a regulação do poder de tributar dos Estados, confira-se: GRIBNAU, Hans. Soft law and taxation: EU and international aspects. In: *Legisprudence*, v. II, n. 2, 2008, p. 67-118.

[542] Cf. CHANTAL, Thomas. Customary International Law and State taxation of corporate income: the case for separate accounting method. *Op. Cit.*, p. 122.

[543] Vejam-se os tópicos 3.2.1.3 e 4.2.1 do capítulo 3.

A literatura especializada reconhece que os instrumentos de *soft law* se prestam à generalização de práticas de boa governança fiscal internacional, propostas por OIs e Fóruns Globais, cujos exemplo mais eloquente são os trabalhos relativos à transparência e à troca de informações para fins fiscais[544]. O nosso argumento, neste trabalho, vai além desta assertiva: mais do que generalizar boas práticas de governança fiscal internacional, os instrumentos de *soft law* atuam como verdadeiros elementos evidenciários e catalisadores de costumes internacionais. A sua aptidão para tanto dependerá, no entanto, do respaldo político e da capacidade de defender interesses de toda a comunidade internacional que as OIs que emanam tais instrumentos de *soft law* efetivamente possuem, haja vista que estes são dois atributos essenciais para a efetiva transformação da prática e consciência jurídica internacional (*opinio juris*).

Por fim, deve ser feito um último esclarecimento.

Ao longo da evolução das normas convencionais ou unilaterais que orientam a tributação internacional, é comum observarmos o papel de grande proeminência ou de pioneirismo exercido por alguns Estados – em especial, os EUA e alguns países europeus – na formulação de políticas e no desenho de normas de tributação internacional.

Esta circunstância, no entanto, não tem o condão de invalidar, em absoluto, a formação de costumes internacionais de natureza tributária, haja vista que, sendo a evolução desta última um reflexo do progresso das relações econômicas, é de se esperar que as nações economicamente mais desenvolvidas tenham assumido a liderança na propositura de políticas tributárias internacionais. Reconhecer esta liderança em um primeiro momento não significa que, posteriormente, a comunidade internacional não possa adotar a prática geral defendida e até mesmo entender que ela se impõe enquanto uma obrigação jurídica[545]. Há, neste sentido, de se separar a propositura originária da prática do seu subsequente desenvolvimento.

3.2. Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas

Diferentemente dos costumes internacionais, ver-se-á neste tópico que os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, enquanto fonte do Direito

---

[544] Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2012 (august), p. 394-408.

[545] Cf. CHANTAL, Thomas. Customary International Law and State taxation of corporate income: the case for separate accounting method. *Op. Cit.*, p. 127.

Internacional, suscintam menos questionamentos quanto ao seu reconhecimento e aplicação. Isto não significa dizer, no entanto, que tal tarefa está livre de dificuldades práticas.

A sua análise é relevante para os propósitos do presente trabalho haja vista que, não apenas o fundamento original do dever jurídico de cooperação fiscal internacional decorre de um princípio geral de Direito Internacional, como parte dos seus elementos também encontram fundamento em princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, consoante evidenciaremos no capítulo 4 desta tese. Por esta razão, impõe-se um exame minucioso acerca desta fonte de produção do Direito Internacional.

3.2.1. Premissas conceituais

O artigo 38, item *c*, do Estatuto da CIJ estabelece que "os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas" são fonte do Direito Internacional, devendo ser aplicados quando do exercício da função jurisdicional pelo juiz internacional.

Preliminarmente, cumpre destacar que, tal como ocorre com os costumes internacionais, os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas criam direitos e obrigações no sistema jurídico internacional, através de um processo eminentemente *indutivo*: a partir de um conjunto de princípios de Direito interno, adotados enquanto mínimo denomidor comum pertencente à totalidade – ou quase totalidade dos sistemas jurídicos internos – criam-se normas de Direito Internacional[546]. Uma vez criadas, as normas jurídicas oriundas dos princípios gerais de Direito são aplicáveis aos casos mediante um processo interpretativo e dedutivo[547].

Precedentes históricos indicam que a aptidão dos princípios gerais de Direito para a produção normativa é muito anterior aos estatutos dos principais tribunais internacionais criados até os dias de hoje – em especial, a CPJI e a CIJ, razão pela qual defende-se que o próprio artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ foi a codificação de um costume pré-existente[548].

Apontamos anteriormente [549] que os princípios gerais de Direito são uma fonte material de produção normativa e inexiste qualquer relação de subordinação hierárquica entre esta fonte e as convenções e os costumes internacionais. No presente momento, após

---

[546] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 381.
[547] Ibidem.
[548] Ibidem, p. 381-382.
[549] Veja-se o tópico 2.2.1 deste capítulo.

terem sido expostas as linhas mestras do voluntarismo e objetivismo[550], entendemos ser de grande importância reconhecer que esta conclusão está longe de ser pacífica na literatura especializada.

Novamente, voluntaristas e objetivistas discutem a possibilidade de os Estados reconhecerem e aplicarem diretamente tais princípios nas suas relações internacionais. Por um lado, os *voluntarista*s defendem que apenas os juízes internacionais possuem tal prerrogativa e, ainda assim, desde que haja expressa autorização de natureza convencional, uma vez que esta vertente considera que esta é uma *fonte secundária* de produção normativa. Por outro lado, os *objetivistas* entendem que os princípios gerais de Direito seriam uma *fonte primária* (e autônoma) de produção normativa, tal como as convenções e os costumes internacionais, razão pela qual não se justificaria qualquer tratamento distinto que lhe fosse concedido[551].

A despeito das controvérsias apresentadas, enfatizamos o nosso posicionamento anteriormente defendido de que inexiste qualquer relação hierárquica entre quaisquer das fontes do Direito Internacional, bem como reafirmamos o entendimento de que os princípios gerais de Direito contam com plena autonomia para criar normas jurídicas, enquanto fonte primária do Direito Internacional, os quais não se encontram adstritos ao seu reconhecimento e aplicação tão somente quando do exercício da atividade jurisdicional. Com efeito, o caráter autônomo e primário dos princípios gerais de Direito, enquanto fonte de produção normativa, advém da interpretação literal do artigo 38, item *c*, do Estatuto da CIJ, de modo que negar-lhes este atribui iria ao encontro do referido dispositivo normativo[552].

A disputa apontada acima entre voluntaristas e objetivistas alcança maior nível de acirramento a depender da categoria de princípios gerais de Direito tratada. Há, na doutrina especializada, menção a fundamentalmente duas categorias: (i) princípios gerais de Direito (Interno); e (ii) princípios gerais de Direito Internacional. Na sequência, cada uma dessas categorias será analisada com maior atenção.

---

[550] Veja-se o tópico 2.3 deste capítulo.
[551] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 381.
[552] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 374; BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*.*Op*. *Cit*., p. 295.

3.2.2. Os princípios gerais de Direito (Interno)

A primeira categoria de princípios gerais de Direito que se poderia cogitar a partir da leitura do artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ são aqueles já consagrados pelos ordenamentos jurídicos nacionais, devendo, necessariamente, se encontrar positivados[553]. Tal como ocorre com os costumes internacionais, não se exige que a unanimidade de Estados tenham-nos positivado; basta uma maioria expressiva a ser determinada casuisticamente[554].

A finalidade originária com a sua previsão no rol de fontes de Direito Internacional é permitir que o juiz internacional, diante de um determinado caso concreto, não se veja na obrigação de declarar o *non liquet*, ou seja, não se abstenha de decidir em razão da identificação de uma lacuna no sistema jurídico internacional, oriunda da ausência de uma disposição convencional ou de um costume internacional que seja aplicável[555].

Havendo mecanismos próprios para o preenchimento de lacunas do Direito no caso concreto, as cortes internacionais precisavam contar com um mecanismo capaz de cumprir a mesma função, levando-se em consideração as características do sistema jurídico internacional[556], o que veio a ser possível mediante o recurso aos princípios gerais de Direito.

Não se trata de se efetuar um mero raciocínio analógico no seu processo de aplicação[557]; os princípios gerais de Direito devem, forçosamente, ser *passíveis de transposição* para a ordem jurídica internacional[558]. Para tanto, os referidos princípios devem ser compatíveis com as características fundamentais do Direito Internacional, o que só pode ser verificado "caso a caso"[559].

Ilustrativamente, se, por um lado, o princípio do duplo grau de jurisdição não é passível de transposição do Direito Interno para o Direito Internacional haja vista que não há, neste último, salvo exceções muito específicas[560], tribunais que contam com órgãos de apelação, por outro lado, é plenamente possível a transposição do princípio segundo o qual a todo dano causado, cabe a responsabilização do sujeito que o causou seguido da sua

---

[553] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 373.
[554] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 383.
[555] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 372.
[556] Ibidem.
[557] Cf. ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 372; DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 384.
[558] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 384.
[559] Ibidem.
[560] *E.g.*, o sistema de resolução de controvérsias da OMC (*Dispute Settlement Body - WTO*), o qual conta com órgãos jurisdicionais de primeira (*panels*) e segunda instância (*apellate body*).

reparação. Outro exemplo de impossibilidade de transposição é o princípio da legalidade aplicável aos sujeitos de Direito Privado, segundo o qual tudo o que não for expressamente proibido, é permitido, o qual não encontra semelhante aplicação na esfera internacional, haja vista a particularidade da natureza dos sujeitos de Direito Internacional – *i.e.*, Estados Soberanos e OIs – e a ausência de instituições semelhantes àquelas pertencentes ao Poder Legislativo no âmbito nacional.

A categoria ora analisada de princípios gerais de Direito aplicados pela jurisprudência internacional abrange normas de direito material relativas, sobretudo ao Direito das Obrigações presente no Direito Privado adotado pela maioria massiva dos Estados e regras necessárias à administração da Justiça.

A jurisprudência da CIJ possui casos em que se reconheceu a aplicação de princípios gerais relativos ao nascimento de obrigações (*e.g.,* possibilidade do nascimento de obrigações a partir de atos uniletarais) e à execução de obrigações (*e.g.*, juros moratórios e força maior), ao exercício de direitos (*e.g.,* abuso de direito, boa-fé, respeito ao direito adquirido), à extinção de obrigações (e.g., prescrição liberatória), ao descumprimento de obrigações (*e.g.,* responsabilidade internacional por danos provocados) e ao processo (*e.g.*, princípio do respeito à coisa julgada, direito de defesa, juiz natural e paridade de armas entre as partes)[561].

Em relação a esta categoria de princípios gerais, voluntaristas e objetivistas não discordam quanto ao seu conteúdo e função, mas tão somente em relação às condições em que eles devem ser aplicados. Ao passo em que os voluntaristas defendem a restrição da sua aplicação apenas pelos juízes internacionais e nos casos em que houver autorização convencional expressa, os objetivistas defendem a sua aplicação independentemente de autorização convencional prévia e não restrita ao juiz internacional.

3.2.3. Os princípios gerais de Direito Internacional

A segunda categoria de princípios gerais de Direito que se poderia cogitar a partir do artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ são os princípios gerais de Direito Internacional, ou seja, princípios próprios à ordem jurídica internacional. Trata-se de princípios especialmente

[561] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 385 (confira-se, em especial, a lista completa elaborada pelos autores de princípios gerais de Direito com a sua correspondência direta aos casos da jurisprudência internacional que lhes dão embasamento).

aplicáveis às relações interestatais, próprios do Direito Internacional, que consistem no produto da ação conjugada do juiz internacional e da diplomacia normativa dos Estados[562].

Os princípios gerais de Direito Internacional são aplicados pelos juízes quando da elaboração das suas decisões como existentes *a priori*, axiomáticos, inerentes à existência da ordem jurídica internacional[563], tal como o princípio do *pact sunt servanda*, considerado uma das grandes bases do Direito Internacional Público (Hans Kelsen o considera como a 'norma fundamental' do Direito Internacional[564]).

Tais princípios são, com efeito, declarados pelos Estados através de declarações unilaterais, relatórios programatórios, entre outros instrumentos de *soft law* emitidos, inclusive, por OIs, tal como é o caso das resoluções adotadas em Assembleias Gerais da ONU, em que, a despeito dos interesses políticos que os cercam, eles não deixam de produzir efeitos jurídicos[565]. Muitos dos princípios previstos na Carta das Nações Unidas, por exemplo, têm grande vocação para se figurarem como princípios gerais do Direito Internacional, tal como é o caso do princípio da cooperação, previsto no art. 1º, §3º e no art. 56 da Carta das Nações Unidas.

A questão fundamental, no entanto, está na determinação da autonomia dos princípios gerais de Direito Internacional. Neste sentido, questiona-se: em que medida os princípios gerais de Direito Internacional se diferenciam dos costumes internacionais, sendo, portanto, uma categoria independente?

Esta questão não possui uma resposta pacífica. Por um lado, voluntaristas defendem a inexistência da categoria específica e autônoma dos princípios gerais de Direito Internacional, de modo que a sua existência se encontraria condicionada à verificação de um costume internacional que, sob as premissas adotadas por esta linha, depende do consentimento para vincular juridicamente os seus destinatários[566]. Por outro lado, os objetivistas defendem a existência de princípios gerais de Direito Internacional de modo absolutamente autônomo dos costumes internacionais[567].

A consequência prática da aceitação da autonomia dos princípios gerais de Direito Internacional é retirar-lhes o caráter auxiliar, para considerá-los, inclusive, superiores aos costumes internacionais – em razão da sua dependência da prática geral – e das convenções

---

[562] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 374.
[563] Ibidem, p. 375.
[564] KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. *Op*. *Cit*., p. 359-360.
[565] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 375.
[566] Ibidem, p. 375-376.
[567] Ibidem.

internacionais[568]. De fato, não se pode negar que, até certo ponto, o primado da inexistência de hierarquia entre as fontes de Direito Internacional é quebrado quando se está diante de normas de *jus cogens*.

A nosso ver, é possível se conceber a existência de princípios gerais de Direito Internacional de modo autônomo em relação aos costumes internacionais. O seu reconhecimento, no entanto, encontra limites substanciais. Não será qualquer princípio declarado pelos Estados em suas relações internacionais que terá aptidão para se figurar como um princípio geral de Direito Internacional.

Os princípios aptos para tanto são aqueles de natureza geral e que visam a resguardar valores que: (i) são verdadeiras premissas fundamentais à própria existência do Direito Internacional Público (*e.g.,* os princípios do *pacta sunt servanda*, da coexistência pacífica e cooperação internacional); ou (ii) protegem direitos fundamentais dos seres humanos e da comunidade no qual eles estão inseridos (*e.g.,* princípio da proteção à dignidade humana e princípio da precaução), especialmente se estes tiverem atingido *status* de *jus cogens*.

3.2.4. Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas e os instrumentos de *soft law*

Tal como ocorre em relação aos costumes internacionais, também em relação aos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, os instrumentos de *soft law* se prestam a *evidenciá-los* e a participar no seu processo de formação.

Por um lado, instrumentos de *soft law* podem ser evidências da adoção de determinados princípios. Na medida em que eles consistem em declarações, relatórios, recomendações e os mais variados instrumentos de natureza não jurídica, é possível identificar, em muitos casos, os Estados que os adotam ou as OIs que os promovem, neste último caso com o respaldo dos seus Estados-Membros. Neste sentido, quanto maior a participação de Estados na elaboração do instrumento – ou da representatividade da OI que o celebrou – maior será a sua aptidão para refletir um princípio geral de Direito transponível para o Direito Internacional ou que dele já faça parte.

Por outro lado, sendo verdade que os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas também se ancoram na generalização da sua adoção para que se opere a sua transposição do Direito Interno para o Direito Internacional, os instrumentos de *soft law*

---

[568] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 378.

poderão se prestar a facilitar a sua generalização, de modo a dar amplo conhecimento aos princípios adotados pelos sistemas jurídicos nacionais e a estimular a sua adoção por parte de Estados que, até então, não o haviam incorporado ao seu Direito Interno[569]. Neste sentido, os instrumentos de *soft law* também podem atuar de modo a facilitar a criação de direitos e obrigações jurídicas internacionais a partir oriundas de princípios gerais de Direito.

Como se vê, as considerações ora feitas no tocante às inter-relações entre os instrumentos de *soft law* e os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, somadas aos apontados já feitos anteriormente em relação aos costumes internacionais[570], confirmam a grande importância destes instrumentos na evidenciação e formação do Direito Internacional.

No Direito Tributário Internacional, este fenômeno possui especial relevância, haja vista a recorrente utilização de instrumentos de *soft law* para assegurar diferentes níveis de cooperação fiscal internacional. Tais instrumentos possuem aptidão para generalizar princípios aplicáveis à matéria tributária a ponto de torná-los um princípio geral de Direito (Interno ou Internacional) reconhecido pelas nações civilizadas – e, portanto, fonte de direitos e obrigações internacionais – bem como a evidenciá-los caso estes já existam.

Um exemplo concreto deste papel exercido pela *soft law* no âmbito dos princípios gerais de Direito Tributário pode ser constatado com o princípio *arm's length*, balisador da aplicação de regras de determinação de preços de transferência entre partes consideradas vinculadas societária ou, ainda, negocialmente. Este princípio, senão um verdadeiro costume internacional, tornou-se um princípio geral de Direito devido à generalização, também, das *guidelines* da OCDE (instrumento de *soft law*, por excelência) publicadas, originalmente, em 1995. Com efeito, não obstante e existência de dificuldades para a sua perfeita aplicação a depender das circunstâncias do caso concreto, é fato incontestável que quase todas - senão todas – as legislações tributárias do mundo que adotam regras de preços de transferência são orientadas pelo referido princípio.

---

[569] Cf. NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e normas do Direito Internacional: um estudo sobre a soft law*. *Op. Cit*., p. 152-153.
[570] Veja-se o tópico 3.1.8 deste capítulo.

3.2.5. As novas feições dos princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas diante da realidade contemporânea

À medida em que a sociedade internacional evolui do paradigma da coexistência para o da cooperação, logicamente surge uma nova pressão sobre os princípios gerais do Direito enquanto fonte de produção de direitos e obrigações jurídicas. A nosso ver, esta pressão não se concentra nos princípios gerais de Direito Interno, mas nos princípios gerais de Direito Internacional.

A multiplicação de instrumentos de *soft law* verificada atualmente, bem como do número e da importância das OIs, tende a criar maiores oportunidades para a enunciação e formação progressiva de novos princípios gerais de Direito Internacional. Ao mesmo tempo, as necessidades globais evoluem à medida em que o mundo se torna mais interdependente, fato que, progressivamente, tem o condão de transformar o conteúdo dos princípios gerais de Direito Internacional então existentes e até mesmo criar novos.

O processo de transformação da sociedade internacional propiciado pela globalização tornou os Estados mais interdependentes, de modo que o princípio da coexistência pacífica, então orientador das relações internacionais até a metade do século XX, cedeu espaço para o princípio da cooperação internacional, presente na Carta das Nações Unidas de 1945.

No contexto atual, novos princípios gerais de Direito Internacional relativos, por exemplo, à proteção ambiental ou ao controle do uso de armamentos e energia de origem nuclear podem assumir especial relevo. Uma expressão recente deste fenômeno consiste no fato de que o desenvolvimento sustentável se transformou, recentemente, em princípio de Direito Internacional, conquanto ainda não se possa dizer que o princípio da precaução atingira semelhante *status*[571].

Certamente, o Direito Tributário não está ao abrigo do fenômeno ora narrado.

---

[571] Cf. DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 386.

3.2.6. Os princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas e o Direito Tributário

O Direito Tributário não está imune a que os seus princípios gerais, sejam eles oriundos de Direito Interno ou Internacional, levem ao surgimento de direitos e obrigações na esfera internacional. Afinal, não há nada de excepcional no Direito Tributário que justificaria esta imunidade.

Há, com efeito, diversos princípios gerais de Direito Tributário Interno e Internacional que, se ainda não alcançaram o *status* de costumes internacionais, são bons candidatos a se figurarem como princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas, nos termos do artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ. Neste contexto, é possível que, ao exercer o seu poder de tributar em desacordo com os princípios da capacidade contributiva, não confisco, isonomia tributária ou segurança jurídica, o Estado, para além de estar cometendo um ato ilícito do ponto do Direito Interno, esteja também violando uma obrigação jurídica de Direito Internacional.

Também é perfeitamente possível que, ao exercerem o controle de preços de transferência em operações internacionais em desacordo com o princípio *arm's length*, os Estados estejam violando não apenas as suas legislações tributárias e as convenções celebradas para evitar a dupla tributação da renda – que possuam cláusulas semelhantes ao artigo 9 das Convenções-Modelo da OCDE e ONU a qual prevê o princípio *arm's length* – mas igualmente, senão um costume geral, um princípio geral de Direito Tributário.

Na literatura especializada, conforme tivemos a oportunidade de demonstrar no Capítulo 1 do presente trabalho[572], os princípios gerais de Direito foram invocados por Tulio Rosembuj para a defesa da ilicitudade de elisão de Estado, ou seja, da prática da concorrência fiscal lesiva propiada pelos Estados mediante o desenho das suas normas tributárias. Outra referência que se pode identificar na literatura especializada acerca da fonte de produção normativa ora discutida é a defesa da existência de uma cláusula implícita capaz de coibir o abuso na aplicação das convenções fiscais – *i.e.*, a prática conhecida como *treaty shopping* – sustentada por Klaus Vogel.

À primeira vista, ambas as teses se revelam minimamente consistentes pois, de fato, o abuso de direito e a boa-fé são princípios gerais de Direito já consagrados pela

[572] Veja-se o tópico 7.1.2 do capítulo 1.

jurisprudência da CIJ[573], de modo que, se este for o fundamento das teses defendidas por Rosembuj e Vogel, elas merecem, no mínimo, ser levadas a sério.

A questão a ser considerada não é, exatamente, se a faculade de se prever disposições anti-abuso em convenções fiscais é capaz de negar a existência de um princípio geral de Direito apto a coibir o abuso na utilização das referidas convenções internacionais (como defendem os opositores da tese de Vogel), mas se o princípio anti-abuso consagrado pela CIJ pode ser igualmente *transposto* do ordenamento jurídico interno para o internacional quando se considera o exercício do poder tributar pelo Estado. No capítulo 4, retormaremos o tema[574].

Por ora, cumpre apenas ilustrar a relevância desta fonte de produção normativa para o Direito Tributário. Esta relevância, no entanto, está longe de ser óbvia, e até certo ponto é evitada pelos tributaristas por não oferecer o mesmo grau de certeza que as convenções internacionais propiciam. A incerteza do conteúdo das normas jurídicas decorrentes desta fonte do Direito Internacional não tem o condão, no entanto, de anular a sua relevância para o Direito Tributário.

Com o aprofundamento das relações entre as jurisdições fiscais – e consequente aumento da sua interdependência – os princípios gerais então existentes de Direito, sobretudo os de Direito Internacional, podem vir a assumir maior relevância também em matéria tributária como forma de proteção da arrecadação nacional e garantia de direitos fundamentais aos povos. Este é justamente o caso do princípio da cooperação internacional que, a nosso ver, deve possuir maior expressão em matéria tributária.

4. As fontes não convencionais do Direito Internacional Público e a Cooperação Fiscal Internacional

Ao longo da presente exposição, firmamos as premissas que adotaremos ao analisar em que medida o movimento atual de cooperação fiscal internacional teria, no todo ou em parte, se transformado em uma obrigação jurídica – a partir da ótica dos costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas – e qual é exatamente o seu conteúdo.

---

[573] Veja-se o tópico 3.2.2 deste capítulo.
[574] Veja-se o tópico 4 do capítulo 4.

Como se vê, as referidas fontes têm mais relevância do que a literatura especializada de Direito Tributário está disposta a admitir na delimitação do poder de tributar dos Estados, e dos seus deveres de natureza administrativa para com os demais Estados.

A nosso ver, o princípio da cooperação internacional possui grande relevância em todos os domínios da vida na comunidade internacional, inclusive, no Direito Tributário Internacional.

É o nosso entendimento de que há um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal que se impõe diretamente aos Estados, decorrente do princípio da cooperação internacional previsto no art. 1º, §3º e no art. 56 da Carta das Nações Unidas. Ele se impõe enquanto reflexo da realidade objetiva em que os Estados são incapazes de assegurar o seu poder de tributar, em sua totalidade, sem que um patamar mínimo de cooperação seja alcançado. Esta situação alcança, a nosso ver, a expressiva maioria da comunidade internacional – *i.e.*, independentemente do nível de desenvolvimento do país considerado – ainda que de forma e intensidade distintas. Os interesses de alguns Estados na defesa da cooperação fiscal internacional para a manutenção das regras atuais de alocação de competência do poder de tributar em operações internacionais não são capazes, a nosso ver, de negar a validade jurídica deste dever.

Esta afirmação é apenas o ponto de partida da nossa análise. O conteúdo deste dever de cooperar em matéria tributária não pode ser determinado sem que se verifique o que efetivamente os Estados têm feito a este respeito, bem como todos os elementos que se prestam a demonstrar e a participar na formação desta prática geral e da correspondente *opinio juris*. Desse modo, o conteúdo deste dever de cooperação deverá decorrer de costumes internacionais surgidos a partir da prática atual dos Estados.

A trajetória internacional de cooperação fiscal e os elementos que lhe dão respaldo serão analisados no próximo capítulo, para que possamos analisar quais práticas internacionais se tornaram parte do Direito Internacional Costumeiro.

5. Conclusões parciais

Ao final deste segundo capítulo, podemos sumarizar as nossas conclusões parciais do seguinte modo:

C1: O Direito Internacional Público passou por uma considerável transformação do ponto de vista da sua composição, seu escopo, sua função e seu modo de compreensão. No tocante à composição, observou-se a notória expansão do número de participantes, bem

como a maior heterogeneidade no tocante às suas características sociais, econômicas, políticas e culturais, devendo-se destacar, ainda, a multiplicação e a crescente importância das OIs. Quanto ao seu escopo, observa-se que o Direito Internacional se ampliou de modo a tratar de temáticas novas, técnicas e complexas dos mais diversos campos, fato que levou à sua fragmentação. Em relação à função desempenhada pelo Direito Internacional, observa-se a transformação do paradigma da coexistência para o paradigma da cooperação. Quanto ao seu modo de compreensão, as teorias positivistas perderam espaço para concepções mais sensíveis às condições da realidade prática, próximas ao jusnaturalismo. Destaque-se, ainda, o surgimento da ideia de uma "comunidade internacional", como resultado de todas essas transformações.

C2: Compõem o núcleo duro do Direito Internacional (*hard law*) as suas fontes formais – *i.e.*, as convenções e os costumes internacionais – e a suas fontes materiais – *i.e.*, os princípios gerais de Direito. Tais fontes se encontram previstos no artigo 38 do Estatuto da CIJ. Inexiste qualquer relação de hierarquia entre elas, havendo apenas enumeração funcional e roteiro operacional para o juiz internacional. É possível que instrumentos de *soft law*, em conjunto com as fontes de produção do Direito Internacional, participem no processo de criação e evidenciação do Direito, mas jamais de forma autônoma.

C3: A *soft law* se refere ao fenômeno da normatividade relativa. Há, *a priori*, duas acepções possíveis para a normatividade relativa que caracteriza a *soft law*: característica intrínseca ao Direito Internacional ("Direito Flexível"); e forma de identificação de normas pertencentes ao Direito Internacional ("Quase-Direito"). Enquanto a primeira diz respeito aos instrumentos jurídicos que veiculam normas cuja natureza, precisão e resposta diante do seu descumprimento amenizam a sua normatividade, a segunda diz respeito a instrumentos não jurídicos cujo conteúdo, quaisquer que sejam as suas características, deixa de ser normativo. Para os fins do presente trabalho, adotaremos esta segunda aproximação do tema.

C4: Há, fundamentalmente, duas concepções que visam a fundamentar a ideia de obrigação jurídica no Direito Internacional Público: a voluntarista e a objetiva. Ao passo em que a primeira vislumbra o surgimento de obrigações internacionais apenas no consentimento do Estado – *i.e.*, o Direito Internacional está subordinado à vontade dos Estados – a segunda concebe que a vontade dos Estados está subordinada ao Direito Internacional. A despeito de a jurisprudência da CIJ já ter respaldado a perspectiva voluntarista no passado, o seu posicionamento atual está mais próximo da perspectiva objetiva. Levando-se em consideração os problemas ensejados pelo voluntarismo e o seu

descompasso com as necessidades decorrentes da realidade atual, entendemos que é a perspectiva objetiva que deverá orientar a nossa análise das fontes de Direito Internacional.

C5: A consequência jurídica decorrente do descumprimento de uma obrigação jurídica internacional é a imputação de responsabilidade internacional, consoante reconhece a jurisprudência da CIJ, e cujas linhas mestras se encontram detalhadas na proposta elaborada pelo CDI (cuja natureza jurídica é parcialmente de Direito Internacional Costumeiro).

C6: Os costumes, enquanto fonte de produção normativa, assumem diferentes características e funções a depender do meio em que compreendido. Se compreendidos no Direito Interno, os costumes assumem natureza estritamente subsidiária e encontram como limite as leis internas, ao passo em que, se compreendidos na esfera internacional, os costumes se figuram como fontes autônomas e primárias de produção normativa, podendo derrogar – ou serem derrogados – por convenções internacionais.

C7: A análise dos costumes se ampara na teoria dos dois elementos a qual exige a verificação de uma prática geral – *i.e.,* constante ou contínua (sendo preferível, ainda, que ela seja, apenas, frequente), consistente do ponto de vista individual (sendo que alguns atos contrários não descaracterizam este atributo), uniforme e dispersa no espaço (geral) – e da *opinio juris – i.e.,* o elemento psicológico, a convicção de que a prática se impõe como uma verdadeira obrigação jurídica, conceito que, embora não esteja livre de críticas, atualmente, demarca a tônica para o reconhecimento de um costume internacional.

C8: A oponibilidade da chamada "objeção persistente", consistente no fato de um ou mais Estados objetarem o costume, durante a sua formação, com a finalidade de se resguardarem à sua aplicação uma vez que ele venha a surgir, coloca no centro do debate o papel da vontade na formação do Direito Internacional. Levando-se em consideração os posicionamentos apresentados pelas concepções voluntarista e objetiva, nos filiamos à visão de que a "objeção persistente" não encontra espaço no sistema jurídico internacional atual, não sendo a jurisprudência da CIJ capaz de respaldar esta posição, consoante restou demonstrado. Ainda que esta posição venha a ser aceita em casos futuros, há considerável ceticismo quanto à capacidade de o Estado-objetor se salvaguardar da aplicação dos costumes persistentemente objetados no seu processo de formação no longo prazo.

C9: A prova do costume internacional coloca em evidência as falhas da teoria dos dois elementos. Isto porque, em diversas ocasiões, o intérprete não deverá realizar a prova apartada e independente da prática geral e da *opinio juris*, mas através de uma poder-se-á vislumbrar a outra. A análise da jurisprudência da CIJ revela que a Corte adota uma

perspectiva bastante liberal no tocante aos meios capazes de exteriorizar os elementos objetivo e subjetivo dos costumes internacionais.

C10: Há, com efeito, costumes regionais, locais e, até mesmo, bilaterais, haja vista que o artigo 38 do Estatuto da CIJ admite graus de generalidade distintos, conclusão amparada pela jurisprudência da CIJ. No entanto, quanto menor a generalização da prática, maior participação dos Estados envolvidos se exige como condição para a formação dos costumes.

C11: Os costumes internacionais se inter-relacionam com as convenções internacionais de dois modos distintos: na aplicação do Direito Internacional e na formação do Direito Internacional. No primeiro caso, os costumes poderão ou bem corroborar as disposições convencionais, ou bem ser derrogados por elas, ou bem, ainda, derrogá-las. No segundo caso, as convenções internacionais poderão ser declaratórias ou cristalizadoras dos costumes (as chamadas "convenções codificadoras"), ou constitutivas, no sentido de fomentar o desenvolvimento da prática geral e da *opinio juris*. Afastamos, no entanto, a possibilidade jurídica do chamado "costume instantâneo".

C12: A *soft law* atua na evidenciação e no processo de formação da prática geral e da *opinio juris*. Por um lado, os instrumentos de *soft law* consistem na própria prática geral dos Estados ou, então, se prestam, enquanto meios auxiliares, a contribuir para a sua evidenciação. Por outro lado, os instrumentos de *soft law* também auxiliam na evidenciação da *opinio juris*, mas, não raramente, participam também na sua formação, mediante o estímulo da consciência coletiva de que a prática se impõe como uma obrigação jurídica.

C13: Diante da realidade contemporânea, os costumes internacionais passaram por diversas transformações. Duas delas são dignas de nota: a perda de espontaneidade no seu processo de formação e a multiplicação dos sujeitos que concorrem para a sua formação.

C14: O exercício do poder de tributar se encontra, tal como qualquer outro ato estatal, sujeito à disciplina pelo Direito Internacional Costumeiro. Na esfera tributária, o aplicador do Direito deve prestar atenção, em especial, nas convenções bilaterais e multilaterais celebradas pelos Estados, bem como nos trabalhos e instrumentos de *soft law* produzidos pelas OIs – em especial, a OCDE e a ONU – para, a partir de tais evidências, tirar conclusões acerca da formação – ou não – de costumes internacionais tributários.

C15: Os princípios gerais do Direito reconhecidos pelas nações civilizadas são fonte de produção do Direito Internacional de mesma hierarquia e igualmente autônomos quando comparados às demais fontes de produção normativa – *i.e.*, as convenções e os costumes internacionais. Há, do ponto de vista da doutrina, dois tipos de princípios gerais de Direito

reconhecidos pelas nações civilizadas: princípios gerais de Direito (Interno) e princípios gerais de Direito Internacional. Voluntaristas e objetivistas discutem, em especial no tocante aos princípios gerais de Direito Internacional, em que medida eles seriam distintos dos costumes internacionais. Da nossa parte, é possível admitir a autonomia entre princípios gerais de Direito Internacional e costumes internacionais; porém, desde que com cautela, para que não se cometa o equívoco de relegar os costumes internacionais a uma posição inferior.

C16: À medida em que a sociedade internacional evoluiu do paradigma da coexistência para o da cooperação, logicamente surgiu uma nova pressão sobre os princípios gerais do Direito enquanto fonte de produção de direitos e obrigações jurídicas. A nosso ver, esta pressão não se concentra nos princípios gerais de Direito Interno, mas nos princípios gerais de Direito Internacional, de modo a transformar o seu conteúdo.

C17: O Direito Tributário não está imune a que os seus princípios gerais, sejam eles oriundos de Direito Interno ou Internacional, levem ao surgimento de direitos e obrigações na esfera internacional. Afinal, não há nada de excepcional no Direito Tributário que justificaria esta imunidade. Há, com efeito, diversos princípios gerais de Direito Tributário Interno e International que, se, ainda, não alcançaram o *status* de costumes internacionais, são bons candidatos a se figurarem como princípios gerais de Direito, nos termos do artigo 38, item *c* do Estatuto da CIJ.

C18: É o nosso entendimento de que há um dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal que se impõe diretamente aos Estados, decorrente do princípio da cooperação internacional previsto no art. 1º, §3º e no artigo 56 da Carta das Nações Unidas. Esta afirmação é apenas o ponto de partida da nossa análise. O conteúdo deste dever de cooperar em matéria tributária não pode ser determinado sem que se verifique o que efetivamente os Estados têm feito a este respeito, bem como todos os elementos que se prestam a demonstrar e a participar na formação desta prática geral e da correspondente *opinio juris*. Desse modo, o conteúdo deste dever de cooperação deverá decorrer de costumes internacionais surgidos a partir da prática atual dos Estados.

CAPÍTULO 3 – A TRAJETÓRIA DA COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL, SUAS TENDÊNCIAS ATUAIS E ANÁLISE CRÍTICA DA PRÁTICA INTERNACIONAL

1. Notas preliminares

O presente capítulo se destina à análise crítica da trajetória da cooperação fiscal internacional para o combate à elisão fiscal internacional. O que se busca é destacar as preocupações que caracterizaram cada estágio de evolução da cooperação fiscal internacional, os desafios vislumbrados, as soluções viáveis encontradas, bem como todo os instrumentos concertados jurídicos (*hard law*) e não jurídicos (*soft law*) que foram produzidos.

Este capítulo oferecerá a *base empírica* que será confrontada com os fundamentos teóricos delinados no capítulo 2, para que seja possível formular a tese objeto deste trabalho. Trata-se, neste sentido, do *segundo referencial* desta tese, que será confrontada com o *primeiro referencial*, objeto do capítulo 2.

A trajetória da cooperação fiscal internacional será analisada em três estágios[575]:

(i) o primeiro estágio, em que a tônica das preocupações dos Estados está no combate à dupla tributação da renda, questão vista como um grande entrave ao desenvolvimento do comércio internacional e da indústria, dando-se importância apenas secundária ao combate à elisão e evasão fiscal;

(ii) o segundo estágio, no qual a preocupação relativa à eliminação da dupla tributação da renda cedeu espaço para o debate relativo ao combate à concorrência fiscal lesiva e à promoção da transparência e troca de informações para fins fiscais, enquanto alternativas viáveis; e

(iii) o terceiro estágio, em que a erosão das bases imponíveis nacionais mediante esquemas de planejamento tributário realizados por empresas transnacionais levou os atores globais a buscarem uma "nova" forma de cooperação fiscal através do Projeto de combate ao BEPS, bem como a troca de informações financeiras na modalidade automática.

---

[575] A divisão ora proposta teve por inspiração as seguintes obras: RIGONI, João Marcus de Melo. The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage. *Op. Cit.*, p. 205-218; e AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. In: *Virginia Tax Review*, v. 25, n. 02, 2005, p. 313-338.

Logicamente, daremos maior atenção para a segunda e a terceira etapas, mas nem por isso a análise da primeira etapa deixa de ser relevante; afinal, ela demonstrará que, desde a origem dos debates, prevenir a elisão e evasão fiscal mediante a assistência administrativa e a troca de informações já se fazia presente nos debates relativos às políticas tributárias internacionais, ainda que em caráter secundário.

Será a partir destes instrumentos jurídicos e não jurídicos celebrados e, sobretudo, do comportamento dos Estados perante eles que será possível identificar o conteúdo do dever jurídico de cooperação fiscal internacional. Com vistas a facilitar a demonstração de tais instrumentos, ao final de cada um dos três estágios que serão analisados, optamos por elaborar uma tabela com a exposição sintética das categorias de instrumentos que foram produzidas. Estas tabelas serão especialmente úteis pois elas farão referência às *potenciais* evidências ou bem da prática e da *opinio juris* dos Estados ou bem de princípios gerais aceitos pelas nações civilizadas, que darão conteúdo ao dever jurídico internacional que será finalmente formulado no último capítulo da presente tese.

2. Primeiro estágio da cooperação fiscal internacional: tônica no combate à dupla tributação da renda e entraves ao combate à elisão e evasão fiscal

Em seu primeiro estágio, a cooperação internacional em matéria fiscal teve por finalidade central evitar a dupla tributação da renda, o que se torna bastante nítido através da análise das primeiras convenções fiscais, celebradas entre 1869 e o início da Primeira Guerra Mundial (1914), bem como da importância secundária atribuída ao combate à evasão e elisão fiscal, tema que se fez presente tão somente quando da formalização das primeiras convenções-modelo elaborada pela Liga das Nações em 1928.

O estudo deste primeiro período será de suma importância para identificarmos os principais atores deste primeiro estágio, os interesses envolvidos, os princípios estabelecidos e os instrumentos produzidos.

2.1. A emergência da dupla tributação e as primeiras convenções fiscais

A primeira convenção internacional em matéria fiscal destinada a evitar a dupla tributação da renda foi celebrada entre o então Império Austro-Húngaro e a Prússia (membro da federação alemã), em 1899, em Berlim[576].

No entanto, longe de pretender negar a importância e o marco representado por esta convenção fiscal, observa-se que, em 1869-1870, a Saxonia e a Prússia – *i.e.*, dois estados da federação alemã – já haviam celebrado convenção destinada a evitar a dupla tributação, a qual abrangia, também, tributos diretos, incidentes sobre a renda[577]. Não se tratava, entretanto, de uma convenção internacional. A despeito disso, a convenção Áustria/Hungria-Prússia possui estrutura muito semelhante à Convenção Saxonia-Prússia, contendo 9 artigos, destinados, fundamentalmente, a alocar poderes de tributar, a lidar com situação de dupla nacionalidade ou residência e a identificar os tributos abrangidos pela convenção[578].

Como se vê, a função originalmente vislumbrada pelas referidas convenções, presente nas convenções internacionais em matéria tributária celebradas até os dias de hoje, foi a alocação de poder de tributar ou, em outros termos, a delimitação de jurisdição fiscal entre Estados de residência do investidor e Estados de fonte, através do ainda embrionário princípio da pertinência econômica, do qual trataremos, em detalhes, no próximo tópico.

Ademais, o combate à dupla tributação da renda, que somente poderia ser alcançado mediante a celebração de convenções internacionais, foi vislumbrado como medida necessária para assegurar maior mobilidade de capital, bens, serviços e pessoas necessária para dar continuidade ao desenvolvimento industrial observado em países como a Alemanha e a Áustria-Hungria, devido às características intrínsecas do desenvolvimento industrial nestes países – semelhante necessidade não foi imediatamente observada em países como Inglaterra e França[579].

Na sequência, observa-se que outros estados da federação alemã celebraram convenções fiscais com a Áustria-Hungria – *e.g.*, Saxonia-Áustria/Hungria, Bavaria-Áustria/Hungria (1903) e Hessen-Áustria/Hungria (1912) – bem como com outros Estados – *e.g.*, Prussia-Luxemburgo (1909) e Prússia-Basiléia (1911). Todas essas convenções

---

[576] Cf. ROENNE, Christian Freiherr von. The very beginning: the first tax treaties. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*. Vienna: Linde, 2011, p. 21.
[577] Ibidem, p. 23.
[578] Ibidem, p. 24-25.
[579] Ibidem.

fiscais, dentre outras celebradas por diversos Estados à época, seguiram a mesma estrutura e finalidades que orientaram as primeiras.

A partir do panorama apresentado, logo se observa que as primeiras convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda foram celebradas entre Estados que possuíam relações políticas e econômicas muito estreitas[580].

Observa-se que, enquanto, para os impostos reais – *i.e.*, impostos incidentes sobre o patrimônio (capital), houve a alocação de poderes de tributar, em maior extensão, aos Estados de localização do bem objeto da tributação, para os impostos pessoais – *i.e.*, impostos incidentes sobre a renda, os quais possuem maior aptidão para levar em consideração características pessoais do contribuinte necessários para a aferição mais precisa da sua capacidade contribuitiva – alocou-se maior poder de tributar aos Estados de residência do investidor[581].

Ademais, deve-se destacar que, nestas primeiras convenções internacionais, preponderou, enquanto método destinado a evitar a dupla tributação da renda, o método da alocação das fontes[582], mediante o qual determinados tipos de rendimentos oriundos de não residentes são tributados exclusivamente pelo Estado de localização da fonte de produção (normalmente rendimentos decorrentes da propriedade imobiliária e ativos imobilizados), ao passo em que outros devem ser isentados por este último e tributados exclusivamente pelo Estado de residência do investidor, havendo, ainda, a possibilidade de concessão de crédito fiscal em caso de exercício concorrente de competência tributária[583].

2.2. Os trabalhos da Liga das Nações

2.2.1. O critério da *pertinência econômica* proposto por Georg von Schanz

O primeiro autor a formular o conceito de *pertinência econômica* (*economic allegiance* ou *wirtschaftliche zugehörigkeit*) foi Georg von Schanz, no final do século XIX. Ao tratar das operações internacionais realizadas entre duas ou mais jurisdições fiscais, o autor propôs o referido conceito como critério necessário para que, ao mesmo tempo,

---

[580] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. *Op. Cit.*, p. 304.
[581] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. Document F.212. February, 7th 1925, p. 13.
[582] Ibidem, p. 12.
[583] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923, p. 42.

houvesse uma divisão equitativa e justa de poderes de tributar entre Estados de residência e fonte de produção, e fosse possível evitar a dupla tributação da renda[584].

Para o autor, a residência e a nacionalidade não poderiam ser considerados critérios hegemônicos de tributação da renda internacional haja vista que eles levariam à tributação de pessoas que não fruem totalmente – ou, na melhor das hipóteses, fruem apenas parcialmente – dos benefícios oferecidos pelo Estado em questão[585]. A injustiça estaria no fato de que incorreriam na mesma obrigação tributária pessoas a despeito da extensão dos benefícios oferecidos pelo Estado, o que feriria o princípio da isonomia.

Na perspectiva de Schanz, a pertinência econômica poderia ser estabelecida a partir tanto do consumo quanto das atividades econômicas geradoras de renda[586]. À medida em que a pertinência econômica é estabelecida a partir do consumo, o autor considera que o Estado de residência é um critério adequado para determinar a jurisdição fiscal[587]. À toda evidência, Schanz parte de um cenário internacional em que havia pouca mobilidade; logo, era razoável supor que a renda seria consumida no mesmo local em que o investidor residia. Evidentemente, o cenário atual é bastante distinto.

Quando, no entanto, o investir residente passa a investir no exterior, tendo uma atividade econômica em outro Estado (de fonte) e, portanto, fruindo dos seus benefícios, Schanz considera que a sua ligação com o Estado de fonte se torna mais importante do que a sua ligação com o seu Estado de residência[588]. Neste sentido, Schanz propõe que a base de cálculo seja dividida entre os dois Estados de modo desproporcional, cabendo ao Estado de residência um quarto, em razão da conexão havida em termos de consumo, e ao Estado de fonte de produção da renda os demais três quartos, em razão da conexão decorrente da renda auferida a partir das atividades econômicas ali localizadas[589].

Surpreendentemente, o critério da pertinência econômica, tal como originalmente concebido por Georg von Schanz, assumiu significado diametralmente oposto na ocasião em que o grupo de *experts* da Sociedade da Liga das Nações ("Liga das Nações") – OI criada após a primeira guerra mundial para promover a coexistência e cooperação internacional – publicou o seu extenso e valioso estudo sobre o fenômeno da dupla tributação internacional da renda e dos seus efeitos.

---

[584] Cf. VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. *Op. Cit.*, p. 122.
[585] Ibidem.
[586] Ibidem.
[587] Ibidem.
[588] Ibidem.
[589] Ibidem.

Consoante se verá, a seguir, não obstante o grupo de *experts* tenha feito referência à mesma expressão, aparentemente atribuiu-lhe significado distinto, haja vista que a divisão da base de cálculo proposta foi inversa, de modo a privilegiar Estados de residência dos investidores, fato que inaugurou as tensões entre Estados de residência (em geral, desenvolvidos) e Estados de localização da fonte de produção (em geral, em desenvolvimento).

2.2.2. A metamorfose do conceito de *pertinência econômica* pela Liga das Nações

Diante da crescente importância que a questão da dupla tributação internacional da renda assumiu, o Comitê de Assuntos Financeiros da Liga das Nações convocou um grupo de *experts* em economia, composto pelos Professores Gijsbert Bruins (Holanda), Luigi Einaudi (Itália), Edwin Seligman (EUA) e Sir Josiah Stamp (Reino Unido), para a elaboração de um relatório detalhado acerca do tema.

Em abril de 1923, o referido relatório foi publicado. Após abordar as consequências negativas advindas da dupla tributação internacional da renda no comércio internacional, o relatório detalhou os princípios gerais que orientam o exercício do poder estatal de tributar transações internacionais. De início, o relatório destaca a premissa adotada na sua análise: a superação das teorias da equivalência e do benefício em matéria tributária, pela teoria da capacidade contributiva[590]. Dessa premissa fundamental, decorre a ideia de que a teoria da pertinência política (*political allegiance*) – segundo a qual determinado indivíduo guarda determinados deveres para com a sua pátria-mãe em virtude dos laços políticos decorrentes da sua nacionalidade – restou totalmente superada pela teoria da pertinência econômica (*economic allegiance*)[591], haja vista ser esta última a verdadeira expressão da tributação em conformidade com o princípio da capacidade contributiva[592]. Ou seja: ao se reconhecer a cada jurisdição fiscal a exata extensão do exercício do poder de tributar de acordo com o princípio da pertinência econômica, estar-se-á a balizá-lo pela capacidade contributiva dos contribuintes.

---

[590] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. *Op. Cit.*, p. 18
[591] Ibidem, p. 19
[592] Ibidem, p. 20-21.

A pertinência econômica é exercida, segundo o relatório, através dos princípios da residência (*i.e.*, residência permanente) e fonte de produção da renda. Ainda segundo relatório, para se identificar pertinência econômica – *i.e.*, a extensão dos poderes de tributar – que compete a cada jurisdição fiscal, devem-se ter em mente quatro considerações de peso: (i) a aquisição da renda; (ii) a localização da renda; (iii) a execução (*enforcement*) dos direitos de propriedade relativos à renda; e (iv) o consumo da renda[593].

Embora as quatro considerações de peso relativas à renda denotem quatro diferentes locais (jurisdições fiscais) – respectivamente: o local da origem da renda, *situs*, local do exercício dos direitos de propriedade e local da residência ou domicílio, na prática tais localidades estão compreendidas nos Estados de localização da fonte de produção e nos Estados de residência do investidor, se prestando, com efeito, a justificar a extensão dos poderes de tributar conferidos a cada uma dessas duas jurisdições fiscais.

Definidos os princípios apontados, os *experts* passaram a aplicá-los para alocar poderes de tributar entre Estados de fonte de produção e Estados de residência no tocante a cada tipo de rendimento.

De modo geral, a alocação de poderes de tributar vislumbrada pelos referidos *experts* prestigiou Estados de fonte de produção no tocante à renda oriunda de bens tangíveis – imóveis e móveis, e Estados de residência no tocante à renda oriunda de bens intagíveis[594]. Neste sentido, a renda oriunda da propriedade imobiliária, tal como a renda decorrente da exploração de minas, poços de petróleo, estabelecimentos comerciais e atividade agrícola estariam sujeitos ao exercício do poder de tributar dos Estados de fonte (*i.e.*, os Estados onde tais bens se localizam), ao passo em que a renda decorrente de hipotecas, dividendos, ganhos de capital na alienação de participação societária, debêntures, títulos públicos, demais créditos, e rendimentos decorrentes de serviços profissionais de caráter independente, competitiram ao Estado de residência do investidor, credor ou prestador de serviços, a depender do caso[595].

O grupo de *experts* também analisou os possíveis métodos que poderiam ser empregados para evitar a dupla tributação da renda, tendo sido vislumbrados, fundamentalmente, quatro métodos[596]: (i) *metódo da dedução do rendimento proveniente de fontes localizadas no exterior* (ou método do crédito, em que se admite que o imposto pago

---

[593] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. *Op. Cit.*, p. 23.
[594] Ibidem, p. 39.
[595] Ibidem, p. 27-29.
[596] Ibidem, p. 42.

no exterior constitua um crédito fiscal a ser deduzido do imposto devido no Estado de residência); (ii) *método da isenção*, porém com uma diferença fundamental em relação ao modo como, atualmente, o concebemos: caberia ao Estado de fonte da produção isentar o rendimento decorrente de fonte nele situada pertencente a investidor não residente; (iii) *método da divisão do tributo*, por meio do qual o poder de tributar é dividido entre os Estados, com a indicação expressa, em convenção, dos tipos de rendimentos que deverão ser tributados em cada um dos Estados Contratantes em causa; e (iv) *método da classificação e alocação de fontes*, já apontado e detalhado anteriormente. Na ocasião, após discutir cada um dos métodos, a recomendação dos *experts* foi pela adoção do método da isenção acima apontado[597].

Logo se vê que, conquanto o conceito de "pertinência econômica" tenha sido invocado pelos *experts*, a sua construção ocorreu de modo bastante distinta da formulação inicialmente proposta por Georg von Schanz, o seu idealizador original. É notório, nesta nova formulação, que a divisão de poderes de tributar apontada não privilegia Estados de fonte da produção de rendimentos com a mesma intensidade que a formulação proposta por Schanz.

O relatório dos economistas foi duramente criticado pelos Estados importadores de capitais então existentes, em razão da forte tônica conferida à atribuição de poderes de tributar aos Estados de residência, observada, sobretudo, na defesa do critério da isenção, pelo Estado de fonte de produção, dos rendimentos ali produzidos, porém, pertencentes a investidores não residentes[598].

Posteriormente, a Liga das Nações convocou um novo grupo de *experts*, composto por representantes de sete países europeus, para analisar o tema. Em fevereiro de 1925, o grupo de *experts* publicou o seu relatório contendo a sua análise e recomendações a respeito da dupla tributação internacional da renda e evasão fiscal, o qual posteriormente deveria ser submetido à apreciação do Comitê de Assuntos Financeiros da Liga das Nações. Trataremos da parcela do relatório relativa à evasão fiscal no próximo tópico.

No tocante à dupla tributação da renda, a alocação de poderes de tributar vislumbrada pelo grupo de *experts* tomou como ponto de partida a diferenciação entre impostos impessoais ou reais (*impersonnal taxes*) e impostos pessoais e gerais incidentes sobre a renda

---

[597] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. *Op. Cit*., p. 51.
[598] Cf. VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. *Op. Cit*., p. 123-124.

(*personnal taxes*)[599]. De modo geral, o grupo reconheceu que, no tocante aos impostos impessoais ou reais, competiria exclusivamente ao Estado de fonte de produção o poder de tributar, ao passo em que, em relação aos impostos pessoais e gerais incidentes sobre a renda, os Estados de residência teriam preferência no exercício de tal poder[600].

Esta divisão se fez presente na resolução emitida pelo grupo em que, de modo até certo ponto convergente com a proposta dos Professores Bruins, Einaudi, Seligman e Josiah Stamp, propôs que o Estado de fonte tributasse a renda decorrente da propriedade imobiliária (terra e edificações), agricultura e estabelecimentos industriais e comerciais (no limite da renda imputável para cada jurisdição fiscal em questão), hipotecas, títulos transferíveis, depósitos e contas bancárias, e que o Estado de residência tributasse toda a renda do contribuinte com fundamento em um imposto de renda geral e pessoal, cabendo a este último a concessão de crédito fiscal para evitar a dupla tributação[601].

Mais adiante, demonstraremos que esta divisão de poderes de tributar se fez presente nas primeiras convenções-modelo proposta pela Liga das Nações e foram a fonte de intensos debates entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, fato que tomou conta dos rumos dos debates sobre cooperação fiscal internacional, ao menos neste primeiro estágio.

2.2.3. Os primeiros esforços de cooperação internacional para o combate à elisão e evasão fiscal

Conforme demonstramos anteriormente, a preocupação que, originalmente, levou os Estados a buscarem a cooperação fiscal internacional foi evitar a dupla tributação da renda. Daí a análise feita até o presente momento ter se focado nesta temática.

Não obstante, sem pretender negar este fato, é possível vislumbrar, também, esforços iniciais de cooperação para a finalidade inversa, qual seja, combater a evasão fiscal internacional[602]. Neste sentido, observa-se que, já em 1843 e 1845, foram celebradas as primeiras convenções internacionais – entre Bélgica, França e Holanda – destinadas a

---

[599] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. *Op. Cit*., p. 14-15.
[600] Ibidem, p. 15-21.
[601] Ibidem, p. 31-34.
[602] Cumpre salientar que, nos seus relatórios, a Comissão de Assuntos Financeiros da Liga das Nações adotou um conceito bastante amplo de evasão fiscal, o qual incorpora tanto a figura atual da evasão fiscal, quanto da elisão.

promover o intercâmbio de informações relativo a propriedades imobiliárias[603]. Outros exemplos dignos de nota são a convenção franco-britânica celebrada em 1907, para a realização da troca de informações fiscais como medida destinada a evitar a evasão fiscal, bem como as convenções celebradas entre a Alemanha, Checoslováquia e Áustria, no pós-primeira guerra mundial, para a assistência administrativa e judicial em questões tributárias[604].

O assunto, no entanto, passou a ganhar maior atenção internacional quando houve a publicação do relatório de fevereiro de 1925. Na ocasião, o grupo de *experts* da Liga das Nações – neste momento, com outra composição – após destacar as características e os problemas associados à evasão fiscal – definida, pelo relatório, em sentido amplo, de modo a abarcar tanto os fenômenos atualmente compreendidos como evasão e elisão fiscal[605], analisou o tema sob duas óticas distintas: (i) evasão fiscal mediante a ocultação de informações necesárias para a determinação do fato jurídico-tributário ("*evasion in the assessment of taxes*"); (ii) evasão fiscal mediante a frustação da coleta de tributo já considerado devido – *i.e*., a evasão fiscal tal como atualmente concebida ("*evasion in the recovery of taxes*")[606].

Em relação à primeira perspectiva, a recomendação do grupo de *experts* foi a realização de troca de informações entre as administrações tributárias, inspirada na prática já consubstanciada pela celebração das convenções anteriores, sobretudo a franco-britânica de 1907[607]. Esta medida foi vista como suficiente para evitar que um contribuinte residente em um Estado mantivesse uma fonte produtora de rendimentos em um outro Estado – rendimentos estes sujeitos à tributação pelo Estado de residência – sem comunicá-lo ao primeiro Estado, daí resultando na sua não tributação[608].

O grupo de *experts* detectou, no entanto, dois possíveis entraves à sua aplicação.

O primeiro entrave consistiu na possível resistência que a opinião pública poderia apresentar à relativização do seu segredo bancário, direito visto, à época, como inviolável ou pouco relativizável diante de outras finalidades igualmente prestigiadas pelo Direito[609].

---

[603] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. *Op*. *Cit*., p. 23.
[604] Ibidem.
[605] Veja-se o tópico 5.1 do capítulo 1.
[606] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. *Op*. *Cit*., p. 23.
[607] Ibidem, p. 24.
[608] Ibidem.
[609] Ibidem, p. 25.

O argumento apresentado pelo grupo em favor da troca de informações – argumento que ainda se faz presente nos dias de hoje – foi no sentido de que a confidencialidade da informação trocada seria assegurada pela autoridade fiscal que viesse a recebê-la o qual, em decorrência das suas próprias funções, estaria obrigada a manter sigilo absoluto em relação às informações fiscais fornecidas pelos contribuintes[610].

O segundo entrave consistia na imprescindibilidade, vislumbrada pelo grupo, de que a troca de informações para fins fiscais fosse adotada de forma multilteral, pela pluralidade das jurisdições fiscais, pois, do contrário, haveria o risco de que um único Estado que se recusasse a cooperar se tornasse atrativo para contribuintes que desejassem omitir informações relativas à ocorrência do fato jurídico-tributário em seus Estados de residência, colocando todo o esforço cooperativo em risco[611]. Com efeito, conforme demonstraremos mais adiante, a multilateralidade, não alcançada neste momento, foi retomada com maior êxito, posteriormente, no segundo e terceiro estágios da cooperação fiscal internacional, através da criação do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE[612] e da propositura do Projeto de combate ao BEPS[613].

Passando-se à segunda perspectiva, a recomendação do grupo de *experts* consistiu na possibilidade de recuperação, através de assistência administrativa e judicial entre autoridade fiscais, de créditos tributários já constituídos, dotados de liquidez e certeza – ou, nos termos empregados pelo próprio relatório, crédito tributário revestido dos efeitos de "*res judicata*" (coisa julgada)[614].

Tais sugestões e preocupações foram, com efeito, devidamente espelhadas no texto da resolução emitada pelo grupo de *experts*, no qual se sugeriu que a troca de informações ocorresse especificamente em relação à propriedade imobiliária, às hipotecas, aos negócios comerciais, industriais e agrícolas, títulos, depósitos, às contas-corrente e à remuneração de diretores[615].

Posteriormente, na ocasião em que foram elaboradas as primeiras propostas de convenções-modelo, o Comitê Técnico sobre Dupla Tributação e Evasão Fiscal da Liga das Nações destacou a forte inter-relação existente entre as políticas destinadas a evitar a dupla

---

[610] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations. Op. Cit.,* p. 25.
[611] Ibidem, p. 26.
[612] Veja-se o tópico 3.2 deste capítulo.
[613] Veja-se o tópico 4 deste capítulo.
[614] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations. Op. Cit.,* p. 27.
[615] Ibidem, p. 34-35.

tributação da renda e aquelas destinadas ao combate da evasão fiscal, nas seguintes palavras: "desde o princípio, o Comitê percebeu a necessidade de se tratar das questões de evasão fiscal e dupla tributação em coordenação uma com a outra. [...] O mais elementar e pacífico princípio de justiça fiscal, portanto, requer que os *experts* desenhem um sistema em que toda a renda seja tributada uma vez, mas não mais do que isso.[616]".

Seria esta a origem do chamado "*single tax principle*"? Possivelmente sim, mas a sua mera enunciação através do relatório foi incapaz de atribuir-lhe qualquer efeito normativo, sobretudo na ausência de elementos adicionais de que ele esteja amparado em uma fonte de Direito Internacional. Cumpre pontuar o referido princípio e suas origens, pois o Projeto de combate ao BEPS tem, como uma das suas finalidades centrais, assegurar a observância deste princípio[617].

2.2.4. As Convenções-Modelo de 1928

2.2.4.1. Perspectiva geral

Na sequência dos debates realizados no seio da Liga das Nações, foram apresentadas, em 1928, quatro convenções-modelo, sendo duas delas destinadas a evitar a dupla tributação da renda, e duas destinadas a combater a evasão fiscal[618]. As convenções-modelo apresentadas são bilaterais, diante do reconhecimento expresso de que as diferenças existentes entre os sistemas tributários internos dos Estados tornariam praticamente impossível a tarefa de realização de uma convenção multilateral em matéria de dupla tributação[619].

Neste ponto, os trabalhos da Liga das Nações merecem uma crítica da nossa parte: se, por um lado, o multilateralismo é muito improvável de ser alcançado em matéria de dupla tributação haja vista que, para esta questão, as diferenças entre os sistema tributários nacionais aliadas aos diferentes níveis de desenvolvimento e interesses político-econômicos

---

[616] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. April, 1927, p. 23. No original: "*From the very outset, the Committee realized the necessity of dealing with the questions of tax evasion and double taxation in co-ordination with each other. (…) The most elementary and undisputed principles of fiscal justice, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all income would be taxed once, and once only*."
[617] Veja-se o tópico 4.1 deste capítulo.
[618] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Document C.562.M.178.1928.II. October, 1928.
[619] Ibidem, p. 06.

tornam o bilateralismo a única opção viável para a cooperação internacional, a mesma conclusão não pode ser depreendida da cooperação fiscal internacional para combater o que, então, se chamava de evasão fiscal. Para esta última finalidade, o desenho de cada sistema tributário é uma variável que pode ter expressão reduzida, uma vez que a troca de informações e as outras formas de assistência administrativa e judicial, enquanto objeto de normas de natureza instrumental, não modificam a estrutura do sistema tributário nacional; criam, quando muito, um dever à Administração Pública com menor influência na formulação das suas políticas tributárias, conquanto imponha-lhe um custo administrativo considerável que Estados com menor nível de desenvolvimento enfrentam dificuldades para suportar (tema do qual trataremos mais adiante[620]). A despeito disso, as quatro convenções-modelos apresentadas – *i.e.*, tanto as para evitar a dupla tributação da renda, quanto as destinadas a combater a evasão fiscal – eram de natureza bilateral.

A *primeira convenção-modelo* apresentada se detinava a evitar a dupla tributação internacional no âmbito dos impostos diretos. De modo geral, foram seguidos os mesmos princípios e diretrizes anteriormente firmados pelo grupo de *experts* no relatório de 1925. Houve, porém, uma inovação: ao invés de ter sido apresentada apenas uma convenção-modelo, foram apresentadas três possíveis versões.

A primeira versão manteve a distinção entre impostos impessoais ou reais e impostos pessoais e gerais sobre a renda, de modo a favorecer a alocação do poder de tributar aos Estados da fonte de produção no tocante à primeira categoria de impostos, e aos Estados de residência em relação à segunda categoria, tal como proposto no relatório de 1925[621].

A segunda e a terceira versão, por outro lado, além de alterar a alocação de competências no tocante a rendimentos específicos, suprimiram a distinção entre impostos impessoais ou reais e impostos pessoais gerais incidentes sobre a renda[622]. A sua criação teve por finalidade simplificar e adaptar a convenção-modelo original às características dos sistemas tributários dos Estados Contratantes: ao passo em que a segunda versão se destinava a Estados que tributavam em conformidade com o princípio da residência com a previsão de poucas hipóteses para a tributação na fonte, a terceira versão se adequava mais a Estados com sistemas tributários distintos[623]. A despeito disso, pode-se dizer que, em linhas gerais, a mesma distribuição de poderes de tributar anteriormente vislumbrada foi observada no

---

[620] Veja-se o tópico 3.2.8 deste capítulo.
[621] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Op. Cit.*, p. 07-15.
[622] Ibidem, p. 16-21.
[623] Ibidem, p. 07.

tocante a estas duas versões da convenção-modelo destinadas a evitar a dupla trubutação internacional da renda.

Nesta convenção-modelo, já é possível observar o princípio segundo o qual o lucro decorrente da atividade empresarial deve ser tributado, pelo Estado da fonte de produção, na exata medida em que ele for imputável a um *estabelecimento permanente* – houve, inclusive, a previsão de uma lista de situações que deveriam ser vistas como estabelecimentos permanentes, bem como a previsão de que um agente que atua de modo independente não leva à sua caracterização[624].

O princípio do estabelecimento permanente foi originalmente postulado por Mitchell Carroll, com a finalidade de que os lucros empresariais fossem alocados a cada uma das jurisdições fiscais em questão na exata proporção dos benefícios conferidos por elas para a geração de valor; ausente o estabelecimento permanente, considerava-se que os benefícios conferidos pela jurisdição fiscal, caso existentes, não seriam capazes de justificar o exercício do seu poder de tributar[625].

A *segunda convenção-modelo* se destinava a prevenir a dupla tributação no tocante aos impostos incidentes sobre heranças. Por não corresponder ao escopo do presente trabalho, deixaremos de tecer qualquer consideração.

A *terceira convenção-modelo* se destinava a disciplinar a assistência administrativa em questões tributárias[626]. A análise desta convenção-modelo possui especial relevância para os propósitos do presente trabalho, haja vista que muitas das disposições das convenções internacionais destinadas à troca de informações para fins fiscais celebradas nas últimas décadas refletem o desenvolvimento das disposições já previstas nesta convenção-modelo de 1928.

A assistência administrativa consistia, nos termos do seu artigo 1º, na cooperação entre as autoridades administrativas para a realização de determinados procedimentos e, sobretudo na troca de informações fiscais. A troca de informações para fins fiscais poderia ser, nos termos do artigo 1º, *a pedido* relativas a casos concretos, ou a respeito de pessoas físicas ou jurídicas residentes em um ou em ambos os Estados Contratantes especificamente em relação à propriedade imobiliária (valor, renda dela decorrente, direitos reais e custos

---

[624] Vejam-se, neste sentido, os artigos 5º, 2º e 3º, respectivamente da primeira, segunda e terceira versões apontadas.
[625] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. *Op. Cit.*, p. 320.
[626] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Op. Cit.*, p. 25-28.

relacionados à hipoteca), hipotecas (descrição da propriedade hipotecada, valor e taxa de juros), negócios industriais, comerciais e agrícolas (valor dos lucros, faturamento ou qualquer outra informação relevante para fins tributários), renda auferida e remuneração de diretores, títulos transferíveis, créditos, depósitos e contas-correntes (valor e renda dele derivada), qualquer informação coletada, em especial informações relacionadas a isenções concedidas em virtude da nacionalidade ou residência fiscal, e sucessões (cf. artigo 2º).

Nos artigos 3º e 4º, se encontravam previstas duas exceções para a troca de informações, ou seja, hipóteses em que o Estado requerido poderia se negar a prestá-las, a saber: quando a troca de informações de determinadas pessoas não fosse permitida pela sua legislação interna, ou implicasse a prática de medidas administrativas que contrariassem os seus regulamentos e prática, ou, ainda, fosse contrária à ordem pública. Fica bastante claro que, na realidade prática, as exceções previstas permitiam, em certa medida, a oponibilidade das normas internas de segredo bancário à troca de informações para fins fiscais.

Dos demais artigos (arts. 5º a 8º), vale a pena chamar atenção para a regra, prevista no artigo 6º, segundo a qual os custos associados à troca de informações deveriam ser suportados pelo Estado requerido, salvo situações especiais em que se permitia que despesas elevadas incorridas na obtenção da informação fossem reembolsadas pelo Estado requerente ao Estado requerido.

Por fim, a *quarta convenção-modelo* tratava da assistência para a arrecadação tributária. Dos 12 artigos da referida convenção-modelo, merecem especial destaque o fato de que a coleta abrangia não só o valor do tributo, mas também os juros moratórios e multas (cf. art. 2º), bem como que o crédito tributário deveria estar dotado de absoluta liquidez e certeza para a assistência na sua arrecadação fosse possível (cf. art. 3º).

Posteriormente, em 1935, na ocasião do quinto encontro subsequente à adoção das Convenções-Modelo, o Comitê Fiscal da Liga das Nações já havia constatado a grande valia das convenções-modelo de 1928 e o que foi visto como o seu duplo mérito: por um lado, a facilitação das negociações de convenções fiscais, mediante a resolução de dificuldades técnicas inerentes à própria negociação de convenções fiscais com relativa flexibilidade capaz de acomodar os diferentes interesses em questão, e, por outro lado, a sua aptidão para criar a uniformidade da prática e das legislações tributárias[627]. Logo se vê, já neste primeiro momento, em que foram apresentadas as primeiras convenções-modelo em matéria

[627] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Fifth Session*. Document C.252.M.124.1935.II.A. June, 1935.

tributária, a sua aptidão para o desenvolvimento de costumes internacionais, através da uniformidade e generalização da prática internacional necessárias para tanto.

No entanto, em junho de 1939, na ocasião do nono encontro subsequente à adoção das Convenções-Modelo, o Comitê entendeu que as Convenções-Modelo de 1928 deveriam ser revisadas haja vista que, por um lado, os Estados, em sua prática, conquanto tenham-nas adotado como ponto de partida para a negociação de convenções fiscais, identificaram diversas melhorias aplicáveis ao texto-base e, por outro lado, as novas tendências e desafios decorrentes do Direito Internacional do Comércio e dos Investimentos requeriam a sua adaptação[628].

As revisões apontadas foram realizadas na ocasião de duas grandes rodadas, a saber: na Cidade do México, em 1943, e em Londres, em 1946.

2.2.4.2. A rodada da Cidade do México de 1943

Em 1943, o Comitê Fiscal da Liga das Nações se reuniu na Cidade do México com a finalidade de efetuar a primeira revisão das Convenções-Modelo de 1928. Em razão do momento político que caracterizou o referido ano – *i.e.*, tratava-se do auge da Segunda Guerra Mundial – diversos Estados, sobretudo desenvolvidos, não puderam participar da reunião, tendo dela participado, em peso, países da América Latina.

Com efeito, a participação mais expressiva de países em desenvolvimento se fez refletir no próprio texto das revisões propostas das Convenções-Modelo, especialmente na Convenção-Modelo para a prevenção da dupla tributação da renda, tal como o próprio Comitê Fiscal reconheceu[629].

Nela, é possível observar, por exemplo, que, muito embora a Convenção-Modelo tenha mantido, no seu artigo 4º, o princípio do estabelecimento permanente para o reconhecimento de competência para tributar lucros empresariais, houve, também, a previsão, no parágrafo 4º do referido artigo, de hipótese de alargamento do conceito de estabelecimento permanente em relação a *commodities* cujo preço *arm's length* deveria ser base de cálculo para a incidência tributária nos Estados de fonte de produção[630]. A caracterização de estabelecimento permanente também foi utilizada para legitimar a

---

[628] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Ninth Session*. Document C.181.M.110.1939.II.A. June, 1939.
[629] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. Document C.88.M.88.1946.II.A. November, 1946, p. 06.
[630] Ibidem, p. 60.

tributação pelo Estado de fonte de produção da remuneração de diretores, afastando-se da regra geral que leva à sua tributação pelo Estado de residência da companhia (cf. art. 6º)[631].

Outra estratégia adotada pelos países em desenvolvimento consistiu na redação de regras de alocação de competências tributárias, no tocante a rendimentos específicos, que favorecessem em maior medida a tributação pelos Estados de fonte de produção. Desse modo, é possível observar que a Convenção-Modelo prestigiou, em maior medida, a tributação pelos Estados de fonte da renda oriunda de bens móveis (cf. art. 9º) – a par dos bens imóveis – de royalties decorrentes tanto da exploração de determinados bens tangíveis quanto intangíveis de modo geral (salvo direitos autorais - cf. art. 10) e de pensões e anuidades privadas (cf. art. 11)[632].

Desse modo, é correto afirmar que, na rodada da Cidade do México, consagrou-se, com maior tônica, o princípio da fonte produtora, privilegiando-se, assim, os países em desenvolvimento – sobretudo latino-americanos[633]. De fato, foram os países latino-americanos que insistiram na manutenção dos sistemas tributários em bases territoriais pelos Estados de localização da fonte de produção da renda, mesmo diante de um cenário em que se tornava crescente o movimento de adoção da universalidade como critério espacial para a tributação da renda, a qual privilegia o reconhecimento de competência tributária ao Estado de residência do investidor[634].

A presença massiva de países em desenvolvimento e de poucos países desenvolvidos na reunião não impediu que avanços importantes tenham sido realizados no tocante aos mecanismos presentes nas Convenções-Modelo destinadas a combater a evasão fiscal.

Um primeiro aspecto que merece destaque a este respeito é o fato de que as duas Convenções-Modelo de 1928 concebidas para promover a assistência administrativa em matéria tributária foram unificadas em uma única: a Convenção-Modelo para a estabelecimento da assistência administrativa recíproca para a constituição e coleta de tributos diretos. A razão para a criação de apenas um único instrumento reunindo os dois anteriores foi o entendimento de que ambas as formas de assistência administrativa requerem

---

[631] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. *Op. Cit.*, p. 60.
[632] Ibidem, p. 64 e 66.
[633] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. *Op. Cit.,* p. 305.
[634] Cf. HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a new PE nexus tax business income on the Era of the Digital Economy. In: *IBFD White Papers*. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 17-19.

o mesmo grau de cooperação, sendo-lhes, ademais, aplicáveis diversas disposições comuns[635].

Observa-se a manutenção das mesmas diretrizes presentes anteriormente, a saber: o fato de a assistência administrativa para a constituição de créditos tributários ocorrer mediante a troca de informações fiscais *a pedido* (cf. art. 1º), bem como um rol bastante amplo de sujeitos e situações em relação aos quais a troca de informações pode ocorrer[636]. Neste sentido, há troca de informação em relação a: indivíduos, *partnerships*, empresas ou qualquer outra entidade localizada em um dos Estados Contratantes e que aufiram rendimentos de fonte localizada no outro Estado, tais como aluguéis, dividendos, juros, royalties, salários, pensões, anuidades, rendimentos decorrentes de *trusts*, e informações bancárias e financeiras, dentre outras (cf. art. 3º)[637].

A assistência administrativa para a arrecadação de tributos manteve a exigência de que o crédito tributário, o qual inclui o tributo, multa e juros moratórios, deveria ser líquido e certo, de modo a não caber mais recursos administrativos e judiciais ("*res judicata*" – cf. art. 4º)[638].

Houve, no entanto, uma nítida evolução no tocante às hipóteses de recusa da troca de informações para fins fiscais. O artigo 5º da Convenção-Modelo previa que a troca de informações poderia ser recusada se a informação relevante: (i) não pudesse ser obtida nos termos da legislação do Estados Contratantes; (ii) envolvesse a prática de atos administrativos ou judiciais incompatíveis com a legislação e a prática dos Estados Contratantes; (iii) violasse segredos profissionais, industriais ou comerciais; (iv) se referisse a um contribuinte que é nacional do Estado requerido; ou (v) na opinião do Estado requerido, o fornecimento da informação fosse capaz de comprometer a sua segurança e soberania[639].

No tocante à proteção das informações trocadas, o artigo 6º estabelecia a obrigação de o Estado requerente assegurar que as suas autoridades fiscais iriam tratar as informações fiscais recebidas com absoluta confidencialidade, do mesmo modo e na mesma extensão assegurada pelo Estado requerido.

---

[635] Cf. KNITTEL, Mathias Benedict. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*. Vienna: Linde, 2011, p. 700.
[636] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. *Op. Cit.*, p. 105.
[637] Ibidem, p. 106.
[638] Ibidem.
[639] Ibidem.

Este rol de hipóteses de recusa da troca de informações foi sendo, no entanto, progressivamente reduzido ao longo do tempo, consoante este capítulo demonstrará.

2.2.4.3. A rodada de Londres de 1946

Três anos após a realização da reunião da Cidade do México, e finalizada a Segunda Guerra Mundial, uma nova rodada do Comitê Fiscal da Liga das Nações foi realizada, em 1946, na cidade de Londres, contando, desta vez, com participação mais expressiva de países desenvolvidos.

A segunda revisão proposta às Convenções-Modelo de 1928 representou uma inversão em relação à revisão anterior: a maior presença de países desenvolvidos ensejou o questionamento da primazia do princípio da fonte de produção enquanto critério para a alocação de competências tributárias, bem como à elaboração de novas convenções-modelo que prestigiaram o princípio da tributação pelo Estado de residência do investidor[640].

Em diversos pontos da Convenção-Modelo biletaral para prevenção à dupla tributação da renda e do capital, elaborada em 1946, é possível observar o prestígio ao princípio do Estado de residência.

Primeiramente, cumpre observar que inexiste, na revisão proposta, a previsão do parágrafo 4º do artigo 4º presente na revisão anterior, relativas à caracterização de estabelecimento permanente em situações específicas envolvendo *commodities*[641].

No tocante aos dividendos, ponto não diretamente tratado pela revisão anterior, a Convenção-Modelo proposta prestigiou a sua tributação pelo Estado de residência do investidor em situações envolvendo poder de controle (cf. art. 8º)[642].

Quanto aos juros, há previsão de competência concorrente para a tributação, porém com a imposição de limite objetivo (*i.e.*, percentual máximo de alíquota) ao exercício do poder tributar pelo Estado de fonte (cf. art. 9º)[643].

Em relação a royalties, ao invés de prevalecer o princípio do local onde ocorre a exploração da propriedade intelectual que dá causa ao seu pagamento, prevaleceu o princípio do Estado que a detém jurídica e economicamente, salvo hipótese de pagamento de royalties entre sociedade controlada e sua controladora, mesmo assim sujeito à possibilidade de

---

[640] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. *Op. Cit.*, p. 305.
[641] Cf. LEAGUE OF NATIONS. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. *Op. Cit.*, p. 61.
[642] Ibidem, p. 63.
[643] Ibidem, p. 65.

realização de diversas deduções na determinação da base de cálculo do imposto retido na fonte (cf. art. 10)[644].

Cumpre, ainda, destacar que a revisão efetuada atribuiu aos Estados de residência competência exclusiva para a tributação de pensões e anuidades privadas (cf. art. 11)[645], bem como os ganhos de capital em geral, incluindo os ganhos decorrentes da alienação de participação societária, exceção feita a classes específicas de ganhos de capital oriundos da alienação da propriedade imobiliária e de bens integrantes do ativo de sociedades empresárias que sejam atribuídos a um estabelecimento permanente (cf. art. 12)[646].

A despeito dos embates entre interesses de países desenvolvidos (tipicamente, Estados de residência) e países em desenvolvimento (tipicamente, países de fonte da produção) no tocante à alocação dos poderes de tributar, no que diz respeito à Convenção-Modelo para a estabelecimento da assistência administrativa recíproca para a constituição e coleta de tributos diretos, não houve qualquer mudança significativa no seu texto[647].

Desse modo, é possível afirmar que, ao menos no tocante à cooperação fiscal destinada a combater a elisão e a evasão fiscal internacional, países em desenvolvimento e desenvolvidos estavam plenamente alinhados no tocante às medidas necessárias. Semelhante conclusão, no entanto, não pode ser sustentada no tocante à cooperação fiscal para evitar a dupla tributação da renda.

2.3. A sucessão dos trabalhos da Liga das Nações pela OCEE/OCDE[648]

Após o término da Segunda Guerra Mundial, os EUA lançaram o Plano Marshall, consistente na abertura de linhas de crédito com a finalidade de possibilitar a recuperação da Europa, então destruída. Para gerir os recursos obtidos e estabelecer um plano voltado à sua reconstrução e ao seu desenvolvimento econômico, os países europeus criaram a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), em 1948.

Com o passar do tempo e com o fim do Plano Marshall, a organização passou e fomentar o desenvolvimento europeu em novas frentes, não mais quase que exclusivamente atreladas à sua reconstrução, inclusive questões de tributação internacional. O Comitê Fiscal

---

644 Cf. LEAGUE OF NATIONS. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. *Op. Cit.*, p. 65 e 67.
645 Ibidem, p. 67.
646 Ibidem.
647 Ibidem, p. 101-107.
648 Os detalhes históricos da OCEE/OCDE foram obtidos a partir do seu endereço digital. Confira-se: http://www.oecd.org/about/history/ (acesso em 06/08/2018).

da OEEC foi criado em 1956 com a finalidade de promover a maior harmonização fiscal entre os Estados, inclusive através do fomento à celebração de convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação renda. Em 1961, a OCEE se tornou a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como reflexo da expansão das suas funções e da integração de novos membros.

Neste contexto, antes ainda de se tornar a OCDE, foram criados diversos grupos de trabalho (*working parties*) pelo Comitê Fiscal, cada qual composto por representante de dois Estados-Membros com o propósito de analisar disposições ou grupo de disposições das convenções celebradas até então. Os grupos de trabalho entregaram os seus relatórios entre os anos de 1958 e 1960 que, posteriormente, foram adotados como base para a elaboração da primeira Convenção-Modelo publicada pela organização.

2.3.1. As primeiras convenções-modelo (1963, 1977 e 1992)

A primeira Convenção-Modelo da OCDE foi publicada em 1963. Através da sua leitura, é possível observar que os mesmos princípios que orientaram a elaboração das primeiras convenções internacionais em matéria fiscal, celebradas na segunda metade do século XIX e início do século XX, foram mantidos pela OCDE[649]. Em especial, a organização acatou o conceito de pertinência econômica, tal como concebido no decorrer dos trabalhos realizados pela Liga das Nações e finalmente defendido pela rodada de Londres, o qual privilegiava, em maior medida, a tributação pelo Estado de residência.

De modo geral, as mesmas regras de alocação de competência concebidas na rodada de Londres foram mantidas na Convenção-Modelo de 1963, ainda que com algumas alterações. Em relação às regras de alocação de competência que deram origem às principais controvérsias entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento na década de 1940 – a saber: juros, dividendos, royalties, anuidades e pensões, salta aos olhos, na redação da Convenção-Modelo de 1963, a forte tônica conferida à tributação pelo Estado de residência: enquanto para dividendos (art. 10) e juros (art. 11) admite-se a competência tributária concorrente, porém limitada, a um determinado percentual, para os royalties (art. 12) e as pensões (art. 18), a competência é exclusiva do Estado de residência[650].

---

[649] Cf. ROENNE, Christian Freiherr von. The very beginning: the first tax treaties. *Op. Cit*., p. 35.
[650] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981)*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983, p. 34-59.

Esta mesma alocação do poder de tributar foi mantida na primeira e segunda revisão realizada da Convenção-Modelo da OCDE, publicadas em 1977 e 1992, conquanto alterações de texto, por vezes significativas, tenham sido realizadas para corrigir imprecisões e alterar dispositivos que se revelaram problemáticos da primeira versão (1963)[651].

2.3.2. A cooperação fiscal para evitar a dupla tributação: os embates entre os Estados de Fonte e os Estados de Residência

As rodadas da Cidade do México e de Londres, de 1943 e 1946, já deixavam entrever que a negociação de convenções internacionais se tornaria um campo de batalhas entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento no tocante à delimitação da sua jurisdição fiscal. Dado que a eliminação da dupla tributação era do interesse de ambos os grupos de interesse, batalhavam países desenvolvidos para assegurar maior tônica ao princípio da residência, ao passo em que os países em desenvolvimento assumiram a posição contrária, no sentido de fazer prevalecer o princípio da fonte de produção.

Neste contexto, a necessidade existente de que os países em desenvolvimento celebrassem convenções internacionais com os países desenvolvidos, somada à liderança inicial desempenhada pela OCDE, a qual prestigiou, em maior medida, os interesses dos países desenvolvidos, levou a ONU à criação, em 1968, do grupo de *experts* responsável pela elaboração de uma Convenção-Modelo a ser utilizada entre países desenvolvidos e em desenvolvimento[652]. O referido grupo também assumiu, posteriormente, a função promover a cooperação fiscal internacional para o combate à elisão e evasão fiscal[653].

Em 1980, foi publicada a Convenção-Modelo entre países desenvolvidos e em desenvolvimento da ONU. Através da sua leitura, é possível observar que, no tocante às regras de alocação de poderes de tributar juros, dividendos, royalties, anuidades e pensões – ponto de maior inflexão entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento – a ONU prestigiou, em maior medida, o princípio da fonte de produção.

---

[651] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties*: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). *Op. Cit*., p. 34-59.
[652] Veja-se: ECOSOC, resolução nº 1.273 (XLIII), de 04/08/1967.
[653] Veja-se: ECOSOC, resolução nº 1980/13, de 28/04/1980.

No tocante aos dividendos, em vez de recomendar os percentuais de 5% ou 15% a depender da caracterização de participação relevante na empresa remetente, a ONU deixa a fixação de tais percentuais em aberto (cf. art. 10, §2º, *a* e *b*)[654].

Quanto aos juros, repete-se a mesma estratégia: em vez de a ONU sugerir o percentual de 10%, tal como feito pela OCDE, a organização deixou em aberto o percentual, abrindo margem para que, durante as negociações, um percentual mais favorável aos países em desenvolvimento venha a ser adotado (cf. art. 11, §2º)[655].

Em relação aos royalties, em vez de alocar poderes de tributar exclusivamente aos Estados de residência, tal como feito pela OCDE, a organização admite o exercício concorrente de poderes de tributar, mediante a imposição de um limite objeto – a ser determinado pelas partes, tal como no caso dos dividendos e juros – à tributação pelo Estado da fonte de produção (cf. art. 12, §2º)[656].

Ademais, é possível observar, na Convenção-Modelo da ONU, um esforço de ampliação do conceito de estabelecimento permanente, quando comparado ao conceito empregado pela OCDE. Apenas a título de exemplo, há, no artigo 5º da Conveção-Modelo da ONU, diversas hipóteses que, comparadas à Convenção-Modelo da OCDE, tornam mais fácil a caracterização de um estabelecimento permantente, como é o caso da hipótese de estabelecimento permanente para construções (cf. art. 5º, §3º, *a*) – requer-se 12 meses na Convenção-Modelo da OCDE ao passo em que, na Convenção-Modelo da ONU, exige-se apenas 6 meses, e da hipótese de caracterização de estabelecimento permanente para empresas seguradoras que recebem prêmios ou oferecem cobertura para riscos em determinado Estado (cf. art. 5º, §6º)[657].

Merece destaque, também, a regra de "força de atração" (*force of attraction*) adotada pela ONU no artigo 7º da sua Convenção-Modelo: além da renda atribuível ao estabelecimento permanente, o Estado da fonte de produção pode exercer o seu poder de tributar sobre a renda oriunda de vendas de mercadorias da mesma natureza daquela comercializada através do estabelecimento permanente, bem como outras atividades comerciais que possuem natureza semelhante às atividades praticadas pelo estabelecimento permanente[658].

---

[654] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties*: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). *Op. Cit.*, p. 34-37.
[655] Ibidem, p. 38-41.
[656] Ibidem, p. 42-45.
[657] Ibidem, p. 16-21.
[658] Ibidem, p. 24-29.

Os embates entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento deram origem à chamada "era da neutralidade"[659], na qual o primeiro grupo, majoritariamente composto por países exportadores de capitais, passou a defender a neutralidade na exportação de capitais (*Capital Export Neutrality – CEN*), favorecida pelo princípio de residência, enquanto o segundo grupo, majoritariamente composto por países importadores de capitais, se respaldou fortemente na neutralidade na importação de capitais (*Capital Import Neutrality – CIN*), favorecida pela princípio da fonte de produção[660].

A par da divisão de poderes de tributar, os países em desenvolvimento se deram conta de que as convenções fiscais representavam um instrumento bastante eficaz de atração de investimentos externos. Para tanto, países em desenvolvimento passaram a negociar, com países desenvolvidos, a inclusão de cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* nas convenções fiscais. Ambos os mecanismos apontados se destinam a assegurar que qualquer benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de fonte não seja, em virtude da aplicação do regime de tributação em bases universais pelo Estado de residência combinada com a adoção do método do crédito para evitar a dupla tributação, neutralizada pelo Estado de residência, mediante a mera transferência do exercício do poder tributar.

No caso da cláusula de *matching credit*, estabelece-se, na convenção fiscal, um valor (percentual) de imposto que é considerado como efetivamente cobrado pelo Estado da fonte de produção, a despeito do fato de tal cobrança se concretizar ou não[661]. Na hipótese de *tax sparing*, se o Estado de fonte de produção conceder um benefício fiscal, o Estado de residência deverá conceder um crédito fiscal no valor do exato valor do imposto isentado[662].

Diversos países, dentre os quais o Brasil, adotaram (e ainda adotam) cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* como estratégia de negociação das suas convenções fiscais com países desenvolvidos. Há, em grande parte das convenções fiscais celebradas pelo Brasil nas décadas de 1960 e 1970 com países notoriamente desenvolvidos, cláusulas desta natureza, de modo que a negociação de tais cláusulas eram uma característica bastante marcante deste momento da política de celebração de convenções fiscais pelo Brasil[663].

---

[659] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. *Op. Cit.*, p. 324-330.
[660] Vejam-se maiores detalhes sobre neutralidade na exportação e na importação de capitais, no tópico 4.2.3.1 do Capítulo 1.
[661] Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. *Op. Cit.*, p. 139.
[662] Ibidem.
[663] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Chapter 4: Brazil. In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (edts.) *BRICS and the emergence of International Tax Cooperation*. 1 ed. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 43-45.

Se, originalmente, a OCDE não demonstrou resistência à adoção de cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*, no relatório publicado em outubro de 1997, intitulado "*Tax Sparing: a Reconsideration*", a organização passou a combater a sua adoção nas convenções fiscais[664]. Em síntese, a organização formulou as seguintes críticas às cláusulas de *tax sparing* – aplicáveis, quase que integralmente, às cláusulas de *matching credit também*: (i) o potencial abusivo de tais cláusulas; (ii) a sua baixa efetividade enquanto instrumento de fomento ao desenvolvimento econômico do Estado de residência; e (iii) a existência de diversas preocupações quanto ao modo pelo qual tais cláusulas seriam capazes de levar ao desenvolvimento.

Atualmente, a OCDE recomenda rigor por parte dos países quando da ponderação quanto à inclusão das referidas cláusulas em convenções fiscais (*i.e.*, consideração quanto ao nível de desenvolvimento do outro Estado Contratante e ao potencial de abuso das convenções fiscais)[665], ao passo em que a ONU parece impor menor rigor nesta análise[666].

As críticas apontadas acima merecem, no entanto, críticas, primeiramente, por se amparar em assunções cujo suporte lógico e empírico parece sugerir conclusão oposta ou, quando menos, a sua ausência de fundamento, e, em segundo lugar, por desprezar o fato de que as convenções fiscais são instrumentos de delimitação de jurisdições fiscais; logo, as cláusulas de *tax sparing* e *matching credit* são apenas dois dentre diversos outros mecanismos com os quais os Estados podem contar para realizar tal delimitação[667].

2.3.3. A cooperação para combater a elisão e a evasão fiscal internacional

Neste período inicial em que a OCDE e, porteriormente, a ONU assumiram o papel de liderança na formulação de políticas tributárias globais, também, contra a elisão e evasão fiscal internacional, é possível observar duas estratégias centrais: (i) a inclusão da cláusula de troca de informações nas Convenções-Modelo da OCDE e ONU; e (ii) a adoção unilateral por parte dos Estados de medidas destinadas a combater práticas elisivas e evasivas, das

---

[664] OECD. *Tax Sparing: a Reconsideration*. Paris: OECD Publishing, 1997.
[665] Cf. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital – condensed version (as it read on 21 November 2017)*. Paris: OECD Publishing, 2017, commentaries on article 23-A and 23-B, § 78.1, p. 404.
[666] Cf. UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, 2011*, commentaries to article 23, "General Considerations", §§ 1-14, p. 308-311.
[667] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Sparing: A Reconsideration of the Reconsideration. *Op. Cit.*; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. In: Intertax, v. 42, Netherlands: Kluwer Law International, 2014, p. 682-694.

quais se destacam as normas antielisivas especiais (*Special Anti-Avoidance Rules – SAAR*) e as normas gerais antielisivas (*General Anti-Avoidance Rules – GAAR*).

2.3.3.1. As cláusulas de troca de informações e assistência administrativa

A Convenção-Modelo de 1963, do mesmo modo como ocorreu em relação às regras de alocação de poderes de tributar, também consubstanciou muitas das diretrizes das Convenções-Modelo de 1943 e 1946 (substancialmente idênticas) no tocante à troca de informações, tendo, no entanto, excluído a assistência administrativa para a coleta de tributos do seu texto.

O artigo 26 da Convenção-Modelo de 1963 previu a troca de informações para fins fiscais necessária para a aplicação da convenção fiscal e da legislação tributária interna dos Estados Contratantes em relação aos tributos cobertos pela convenção, desde que a tributação se desse em conformidade com a convenção (cf. art. 26, §1º)[668]. A informação trocada deveria ser tratada como confidencial, de modo que ela só poderia ser transmitida às autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento e cobrança do crédito tributário (cf. art. 26, §1º)[669].

No tocante às hipóteses de recusa da troca de informações, a Convenção-Modelo manteve três das cinco hipóteses previstas anteriormente, com algumas modificações no seu escopo e redação, a saber: (i) a condução de atos administrativos contrários à legislação ou às práticas administrativas de qualquer um dos Estados Contratantes; (ii) a prestação de informações que não podem ser obtidas nos termos das legislações ou do exercício normal da fiscalização de qualquer um dos Estados Contratantes envolvidos, e (iii) a prestação de informações que sejam capazes de revelar segredos negociais, comerciais, industriais ou profissionais, cuja revelação seria contrário à ordem púiblica (cf. art. 26, §2º)[670].

A comparação desta primeira Convenção-Modelo com a versão de 1977 revela que algumas alterações importantes foram introduzidas.

Em primeiro lugar, o escopo da troca de informações foi substancialmente ampliado. Após a publicação da Convenção-Modelo de 1963, discutiu-se em que medida a informação trocada teria necessariamente que ser utilizada para a aplicação das disposições da própria

---

[668] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). Op. Cit.*, p. 80.
[669] Ibidem.
[670] Ibidem, p. 81.

convenção. Neste contexto, a maior parte dos representantes dos Estados concordou em alterar o texto da Convenção-Modelo para torná-la a mais ampla possível[671]. Com efeito, a redação do artigo 26 da Convenção-Modelo de 1977 deixou claro que a troca "não se limitava pelo artigo 1º", passando a incluir residentes em quaisquer outros Estados (*i.e.*, não se restringia aos residentes nos Estados Contratantes)[672].

A segunda mundança consistiu em tornar possível que a informação obtida fosse transferida para órgãos que desempenham função jurisdicional – *i.e.,* cortes administrativas e judiciais – sendo admissível a sua utilização em sessões públicas de julgamentos[673], fato que ensejou, à época, intensos debates quanto ao uso das informações para fins não tributários e aos direitos de sigilo que seriam potencialmente infringidos tão logo as informações fossem tornadas públicas[674]. Por esta razão, prevaleceu a redação que impediu a utilização das informações pelas cortes para qualquer outra finalidade que não a tributária.

A terceira mudança consistiu na previsão de que a informação transmitida deveria estar sujeita ao mesmo regime de proteção e sigilo aplicável às informações obtidas no contexto puramente interno[675].

Analisando ambas as Convenções-Modelo, de 1963 e 1977, é possível dizer que, a despeito das suas diferenças, ambas correspondem a *limited major clauses* (*i.e.*, cláusulas amplas porém limitadas) de troca de informações fiscais: no primeiro caso, conquanto a troca de informações não tivesse por única finalidade permitir a aplicação da convenção internacional, ela se limitava aos residentes dos Estados Contratantes, bem como aos tributos objeto da aplicação da convenção; no segundo caso, muito embora o escopo da troca de informações fosse "ampliado" de modo a alcançar informações relativas a residentes em outros Estados, ela continuava adstrita aos tributos cobertos pela convenção[676]. Fazendo-se

---

[671] Cf. KNITTEL, Mathias Benedict. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation. *Op. Cit.,* p. 703.

[672] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties*: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). *Op. Cit.*, p. 80; KNITTEL, Mathias Benedict. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation. *Op. Cit.,* p. 707.

[673] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties*: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). *Op. Cit.*, p. 80.

[674] Cf. KNITTEL, Mathias Benedict. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation. *Op. Cit.,* p. 705.

[675] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties*: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). *Op. Cit.*, p. 80.

[676] A adjetivação das cláusulas de troca de informações fiscais das Convenções-Modelo variam, sensivelmente, a depender dos elementos que cada autor entende serem fundamentais para a efetiva troca de informações. Há, neste sentido, autores que sustentam que o artigo 26 da Convenção-Modelo de 1963 era uma "narrow exchange of information clause", enquanto a cláusula da Convenção-Modelo de 1977 era uma "extensive exchage of information clause". Neste sentido, confira-se: GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency and

jus ao avanço realizado, pode-se dizer que o artigo 26 da Convenção-Modelo de 1977, embora limitado em seu escopo, era menos limitado do que o artigo 26 da Convenção-Modelo de 1963.

As linhas mestras do artigo 26, conforme previsto na Convenção Modelo de 1977, foram substanciamente mantidas na Convenção-Modelo da OCDE de 1992. De fato, foi apenas a partir do ano de 2000 que houve alterações mais substanciais no artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE[677].

No tocante à Convenção-Modelo elaborada pela ONU em 1980, observam-se disposições que, conquanto não sejam idênticas, em muito se aproximam das disposições da Convenção-Modelo de 1977[678].

2.3.3.2. As medidas unilaterais adotadas pelos Estados

Paralelamente ao movimento observado nas OIs – OCDE e ONU – e nas negociações entre os Estados para a celebração de convenções internacionais, já neste primeiro estágio da cooperação fiscal internacional, verificou-se a prática de adoção, por parte de alguns países pioneiros, de normas jurídicas de Direito Interno com a previsão de medidas unilaterais destinadas a combater condutas elisivas e evasivas. Estas medidas unilaterais foram sendo progressivamente desenvolvidas como resultado da crescente concorrência fiscal dos países para a atração de investimentos internos através da modulação da sua legislação tributária interna – a chamada passagem da "era da neutralidade" para a "era da competição" que caracterizou os anos 1980 e 1990[679].

Os EUA foram, neste contexto, um país pioneiro na adoção de tais medidas. Vários são os exemplos que podem ser citados a este respeito, mas, para evitarmos o risco de perda de objetividade da presente análise, optamos pela análise das internacionalmente conhecidas "*CFC rules*" que, posteriormente à adoção pela legislação norte-americana, passaram a ser adotadas por diversos outros países.

Exchange of Information in International Taxation. In: *Transparency in International Law*. New York: Cambridge University Press, 2013, p. 179.

[677] Veja-se o tópico 3.2.3 deste capítulo.

[678] Cf. RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties*: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981). *Op. Cit.*, p. 81-83.

[679] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. *Op. Cit.*, p. 330-334.

Conforme já pontuamos anteriormente, a adoção do regime de tributação da renda em bases universais implica o reconhecimento de que toda a renda auferida no exterior por pessoas físicas ou jurídicas residentes deverá ser submetida à tributação do mesmo modo que a renda auferida pelas mesmas pessoas de fontes de produção nacionais. No entanto, quando lucros são auferidos por intermédio de sociedades controladas ou coligadas residentes no exterior, deve-se aguardar a sua realização (ou disponibilidade) – *i.e.*, o seu pagamento, emprego, crédito ou remessa – para a sociedade controladora residente como condição para que tais lucros sejam efetivamente tributados. Em regra, aguarda-se o momento da remessa de tais lucros, sob a forma de dividendos, como condição para que o Estado de residência da sociedade controladora possa tributá-los. Desse modo, admite-se o diferimento da tributação de lucros auferidos no exterior. Trata-se de um imperativo do respeito à independência das entidades jurídicas das sociedades controladora e controlada.

As "*CFC rules*", no entanto, rompem com a regra de diferimento da tributação de uma parcela dos resultados incorridos no exterior. As "*CFC rules*" norte-americanas permitem a tributação imediata[680] – *i.e.*, ao final do período de apuração anual – de determinados tipos específicos de rendimentos, denomiados "*subpart F income*"[681], incorridos por sociedades controladas residentes no exterior (*Controlled Foreign Corporations*)[682]. Os rendimentos alcançados pelo regime anti-diferimento norte-americano possuem como característica predominante o fato de serem de natureza passiva, ou seja, de não decorrem de uma atividade produtiva propriamente – *e.g.*, prêmios de seguradoras, dividendos, royalties, aluguéis, anudades e juros. Por outro lado, os rendimentos ativos, geralmente, não são alcançados pelo regime, de modo que a legislação norte-americana admite o diferimento da sua tributação até o momento em que ocorrer a sua efetiva disponibilidade jurídica ou econômica.

O regime possui nítida natureza antielisiva, em razão da seletividade dos tipos de rendimentos por ele alcançados.

Analisando a evolução do regime no Direito Norte-Americano, observa-se que, após a adoção do regime de tributação em bases universais no início do século XX, a postergação indefinida da tributação da renda auferida por determinadas sociedades empresárias coligadas e controladas no exterior – localizadas, em especial, em jurisdições fiscais com baixa pressão fiscal (paraísos fiscais) – preocupou a Administração Tributária norte-

---

[680] Veja-se: U.S. Internal Revenue Code, 26 USC § 951.
[681] Veja-se: U.S. Internal Revenue Code, 26 USC § 952-954.
[682] Veja-se: U.S. Internal Revenue Code, 26 USC § 957.

americana, a qual, após tentativas prévias com menor escopo, propôs, na Administração Kennedy, as chamadas *CFC rules*[683]. Originalmente, o projeto previa que todos os rendimentos auferidos no exterior fossem imediatamente tributados nos EUA – *i.e.*, previa um regime anti-diferimento amplo e irrestrito – o qual, após ser levado ao Congresso Norte-Americano, sofreu grande oposição por parte do empresariado que alegou que o regime desestimularia a internacionalização empresarial[684]. Por esta razão, em sua formulação finalmente aprovada, em 1962, as *CFC rules* apresentaram escopo reduzido, atingindo, apenas, alguns tipos de rendimentos auferidos no exterior (rendimentos passivos), mas não os de natureza ativa.

O regime norte-americano, em suas linhas mestras – *i.e.*, parcial e seletivamente anti-diferimento, foi, posteriormente, previsto na legislação tributária interna de diversos países que também buscavam dissuadir o represamento indefinido de lucros auferidos no exterior em paraísos fiscais, inclusive o Brasil[685], conquanto, neste último caso, pairem dúvidas acerca da sua verdadeira natureza anti-elisiva[686].

Por fim, cumpre destacar o papel desempenhado pelas próprias OIs, ainda neste primeiro estágio, no sentido de estimular, ainda que timidamente, a adoção de medidas unilaterais. A OCDE, com efeito, sugeriu, em 1986, a adoção de *thin capitalisation rules*, ou seja, de normas que limitam a dedutibilidade ou permitem a recaracterização de despesas incorridas com juros em decorrência de empréstimos tomados de partes vinculadas no exterior[687]. Destaquem-se, ainda, os trabalhos da organização em relação às normas de preços de transferência, também adotadas por diversos Estados para efetuar o controle de preços de transferência em transações realizadas entre partes vinculadas, os quais resultaram na publicação das *guidelines*, em 1995[688].

Para além das regras apontadas, a OCDE incentivou que diversas outras medidas unilaterais fossem adotadas, tais como retenções mais gravosas de imposto de renda retido na fonte para pagamentos a beneficiários em paraísos fiscais e a elaboração de listas negras

---

[683] Cf. ENGEL, Keith. Tax Neutrality to the Left, International Competitiveness to the Right, Stuck in the Middle with Subpart F. In: *Texas Law Review*, v. 79, 2001, p. 1.538.
[684] Ibidem, p. 1.539-1.540.
[685] Cf. Lei nº 9.249/95, arts. 25-27, e Lei n° 12.973/2014, arts. 76-92.
[686] Cf. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Novo Regime de Tributação em Bases Universais das Pessoas Jurídicas Previsto na Lei nº 12.973/2014: as Velhas Questões foram Resolvidas?* In: Direito Tributário Atual, nº 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 413-442.
[687] OECD. *Thin capitalisaion report adopted by the OECD Council on 26 november 1986* (Anexo R dos Comentários à Convenção-Modelo da OCDE).
[688] OECD. *Transfer Princing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 1995.

(*black lists*), sobretudo, após a publicação do relatório de 1998, conforme passaremos a expor na sequência.

2.4. Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos no primeiro estágio

Cumpre, ao final da exposição dos esforços de cooperação fiscal que caracterizaram este primeiro estágio, listarmos os instrumentos de *hard law* e *soft law* que foram nele produzidos no tocante ao combate à elisão e à evasão fiscal internacional, enquanto evidências em potencial do conteúdo do dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal. Confira-se:

Tabela 1 – Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* do primeiro estágio

Instrumentos de *hard law*	Instrumentos de *soft law*
▪ As Convenções de 1843 e 1845, celebradas entre a Bélgica, França e Holanda, destinadas à troca de informações e assistência administrativa em matéria fiscal; ▪ A Convenção de 1907, celebrada entre a França e a Grã-Bretanha, destinada à troca de informações para fins fiscais; ▪ As Convenções celebradas entre a Alemanha Tchecoslováquia e Áustria, destinadas à troca de informações para fins fiscais; ▪ As Convenções bilaterais como um todo celebradas após a publicação das quatro convenções-modelo da Liga das Nações em 1928 – *e.g.*, a Convenção entre a Alemanha e a Suécia referente à assistência administrativa e judiciária em matéria fiscal de 1935[689], a Convenção entre a França e a Suécia de 1936 (cujos artigos 17 a 19 se referem à troca de informações e cujo artigo 20 diz respeito à assistência administrativa para a coleta de tributos)[690], e a Convenção celebrada	▪ Os estudos e relatórios publicados por grupo de *experts*, no âmbito da Liga das Nações, formados por economistas e representantes de países; ▪ As quatro Convenções-Modelo, e os seus respectivos comentários, publicados pela Liga das Nações em 1928, duas das quais tratando do combate à dupla tributação, duas tratando de mecanismos de combate à evasão e elisão fiscal, a saber: a troca de informações fiscais e assistência administrativa para a coleta de tributos; ▪ As duas revisões das Convenções-Modelo de 1928 propostas ao final das rodadas da Cidade do México (1943) e de Londres (1946), que mantiveram as convenções-modelo destinadas à troca de informações fiscais e à assistência administrativa para a coleta de tributos; ▪ As Convenções-Modelo de 1963, 1977 e 1992 da OCDE, e os seus respectivos comentários, publicados pela OCDE, nas quais foi suprimida a assistência administrativa para a coleta a de tributos,

[689] LEAGUE OF NATIONS. *Treaty Series: Publicantion of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CLXIII, 1933-1934, p. 425-459.
[690] LEAGUE OF NATIONS. *Treaty Series: Publicantion of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CLXXXIV, 1938, p. 35-65.

entre a Bélgica e França de 1931 (cujo art. 15 prevê cláusula de assistência administrativa para a coleta de tributos)[691]. ▪ As muitas Convenções bilaterais celebradas na sequência da publicação das Convenções-Modelo de 1963, 1977 e 1992 pela OCDE e da Convenção-Modelo de 1980 pela ONU, contendo cláusula de troca de informações para fins fiscais.	mas mantida a troca de informações para fins fiscais. Destaquem-se, também, os relatórios dos grupos de trabalho (*working parties*) formados pelos Estados-Membros da organização, nos quais se expressou a importância da troca de informações e as preocupações relativas à quebra do sigilo bancário e da publicação de tais informações para órgãos que desempenham função jurisdicional; e ▪ A Convenção-Modelo de 1980 da ONU, bem como os seus respectivos comentários, na qual foi mantida cláusula de troca de informações fiscais que, em linhas gerais, é idêntica à cláusula adotada pela OCDE.

3. Segundo estágio da cooperação fiscal internacional: o combate à concorrência fiscal lesiva e a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais

O segundo estágio da cooperação fiscal internacional foi caracterizado pela maior tônica, não propriamente ao embate entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento quanto aos princípios e às regras convencionais de alocação de poderes de tributar, mas à competição para a atração de investimentos internacionais. A competição crescente despertou preocupações dos Estados quanto ao seu efeito na arrecadação tributária global, dando início aos primeiros esforços de uma ofensiva mais expressiva de promoção da cooperação fiscal internacional. Operou-se, neste sentido, a passagem da "era da neutralidade e da competição" para a "era da cooperação"[692].

O marco inicial deste segundo estágio foi, a nosso ver, a publicação do relatório "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*" pela OCDE, em 1998, na sequência dos debates sobre a adoção de um Código de Conduta na Comunidade Europeia para evitar a concorrência fiscal lesiva. A forte oposição política ao relatório da OCDE redirecionou os debates para a troca de informações e promoção da transparência fiscal como soluções viáveis para combater a concorrência fiscal lesiva, fenômeno que estava a erodir as bases imponíveis nacionais.

---

[691] LEAGUE OF NATIONS. *Treaty Series: Publicantion of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CXLI, 1933-1934, p. 333-347.

[692] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. *Op. Cit.*, p. 334-337.

Se, por um lado, a transparência e troca de informações para fins fiscais veiculam um potencial conteúdo do dever jurídico ora investigado de cooperação fiscal internacional para o combate à elisão fiscal internacional – *i.e.*, dever de fornecer informações, sob determinadas condições, por outro lado, no caso do debate relativo à concorrência fiscal lesiva, o potencial conteúdo se revela na noção de que os Estados estariam obrigados a obedecer limites, ainda que mínimos, no desenho das suas normas tributárias internas relativos aos aspectos material e quantitativo das regras matrizes de incidência tributária, em especial no tocante ao desenho dos chamados "regimes fiscais privilegiados".

Em outras palavras, ao passo em que, no primeiro caso, poder-se-ia cogitar a existência de uma norma de natureza instrumental, no segundo caso fala-se na existência de uma norma de natureza substancial, que diz respeito ao desenho das regras matrizes de incidência tributária.

Trataremos desta evolução, na sequência, com vistas a demonstrar os interesses e instrumentos jurídicos e não jurídicos que a caracterizaram.

3.1. O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva

3.1.1. Antecendentes: o Código de Conduta Europeu

Em dezembro de 1997, foram publicadas as conclusões do Conselho de Assuntos Financeiros e Econômicos da Comunidade Europeia (ECOFIN Council) sobre política tributária[693]. Destacou-se de modo inédito a necessidade de se combater a concorrência fiscal lesiva (*harmful tax competition*) na União Europeia, como medida necessária para assegurar a consolidação do mercado comum, evitar perdas de arrecadação tributária e propiciar que estruturas tributárias fossem criadas de modo a se compatibilizar com os demais interesses e preocupações da comunidade.

O Conselho criou um Código de Conduta para a Tributação Empresarial – o anexo 1 das conclusões do ECOFIN – o qual representou um "compromisso político", por se tratar de mero instrumento de *soft law* que, autonomamente, não poderia limitar a esfera de competências dos Estados no exercício do seu poder de tributar[694].

---

[693] Council Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C2/01).

[694] Vejam-se, neste sentido, o texto da exposição de motivos do Código de Conduta, imediatamente anterior ao texto das suas disposições.

O foco do Código de Conduta eram os chamados *regimes fiscais privilegiados* concedidos unilateralmente pelos Estados-Membros a determinados contribuintes, os quais passam a suportar a incidência de carga tributária inferior àquela geralmente aplicável aos demais contribuintes que se encontram em situação equivalente (cf. item B).

Os critérios elencados pelo Código de Conduta para a caracterização de um regime como "lesivo" podem ser sumarizados do seguinte modo (cf. item B): (i) a concessão é limitada aos não residentes; (ii) o mercado interno é protegido dos efeitos concorrenciais distorcivos oriundos da concessão do regime fiscal priviliado (*ring-fencing*); (iii) a concessão independente da condição de desempenho de atividade econômica produtiva ou de presença econômica substancial; (iv) as regras de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda corporativa se diferem dos "princípios internacionalmente aceitos", em especial as regras aceitas no âmbito da OCDE; ou (v) a concessão é desprovida de mecanismos destinados a assegurar a sua transparência.

Cumpre destacar que a transparência e a troca de informações fiscais não apenas foram vistas como um elemento, em cuja ausência, haveria a prática de uma medida lesiva aos interesses fiscais dos demais Estados-Membros, como foram recomendadas, pelo Conselho, como elemento central de combate à elisão e evasão fiscal provocada pela concorrência fiscal lesiva (cf. item K).

O compromisso político então assumido pelos Estados-Membros consistia na abstenção de introduzir novas medidas fiscais lesivas no seu ordenamento interno (*standstill*) e no reexame das suas leis em vigor e práticas administrativas existentes com vistas a eliminar quaisquer medidas fiscais lesivas, com a maior brevidade possível (*rollback*) (cf. itens C e D).

Na sequência da publicação do Código de Conduta europeu, o tema da concorrência fiscal lesiva passou a ser tratado pela OCDE em uma perspectiva global, consoante trataremos adiante.

3.1.2. O relatório da OCDE de 1998

Convergindo com as linhas mestras do Código de Conduta europeu, a OCDE publicou, em abril de 1998, o relatório "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*", após ter sido provocada pelos Ministros dos seus Estados-Membros, em maio de 1996, a desenvolver um estudo sobre o tema e seus efeitos, bem como propor recomendações para enfrentá-lo.

Conquanto seja digno de reconhecimento a convergência entre o relatório da OCDE com os critérios e o Código de Conduta Europeu, não se pode perder de vista que estes documentos foram produzidos por distintas organizações, tendo-se em vista escopo e finalidades próprios[695].

No âmbito da União Europeia, a concorrência fiscal lesiva representa um risco à consolidação do mercado comum europeu, sobretudo quando uma medida fiscal se caracteriza como *ajuda de Estado*, o que requer, neste sentido, a cooperação de todos os seus Estados-Membros, fato facilitado, em certa medida, pela existência de instituições supranacionais.

Por outro lado, o Projeto lançado pela OCDE não teve por objetivo obter a cooperação apenas dos seus Estados-Membros; sabendo que a eficácia do seu plano depende da agregação do maior número possível de jurisdições fiscais, a OCDE buscou alcançar, sobretudo, os Estados não-membros[696]. A finalidade pretendida pela OCDE, diversamente da União Europeia, não era a consolidação de um mercado comum, mas evitar a erosão das bases imponíveis dos seus Estados-Membros, mediante a alocação artificial de investimentos dotados de elevada mobilidade e, consequentemente, os efeitos reflexos sobre o desenho dos sistemas tributários nacionais e a própria arrecadação[697].

Foi justamente neste contexto que a organização destacou que os países estão livres para modular os seus sistemas tributários internos, desde que, ao fazê-lo, não sejam ignorados os "*standards* internacionalmente aceitos"[698].

No relatório apontado, a OCDE identificou duas formas mais comuns por meio das quais a concorrência fiscal danosa seria praticada: os "paraísos fiscais" (*tax havens*) e regimes fiscais privilegiados (*preferential tax regimes*). As cacterísticas apontadas pela OCDE definidoras das duas formas apontadas estão detalhadas abaixo:

---

[695] Cf. AULT, Hugh J.; WEINER Joann M. The OECD's Report on Harmful Tax Competition. In: *National Tax Journal*, v. 51, n. 3, September 1998, p. 607.
[696] Idem, p. 603.
[697] Veja-se o tópico 5.2.1 do capítulo 1.
[698] Cf. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op*. *Cit*., p. 15.

Tabela 2 – Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados

Paraísos Fiscais	Regimes Fiscais Privilegiados
▪ Tributação sobre a renda nula ou apenas nominal; ▪ Ausência de troca efetiva de informações; ▪ Ausência de transparência; ▪ Ausência de exigência quanto a qualquer atividade substacial para a concessão do benefício fiscal em causa.	▪ Tributação sobre a renda nula ou apenas nominal; ▪ Aplicação de regimes fiscais mais brandos exclusivamente a não-residentes com mecanismos que os isolam do mercado interno, visando-se a evitar desequilíbrios concorrenciais (*ring-fencing*); ▪ Ausência de troca efetiva de informações; ▪ Ausência de transparência; ▪ Outras características evidenciárias: ◦ Definição artificial da base de cálculo; ◦ Falha na adesão aos princípios internacionais que orientam as regras de preços de transferência (em especial, o princípio *arm's length*); ◦ Aplicação da "territorialidade pura" (*i.e.*, rendimentos de residentes provenientes de fontes de produção no exterior não sujeitos à tributação); ◦ Possibilidade de se negociar a base de cálculo ou a alíquota aplicável; ◦ Existência de determinadas regras de confidencialidade; ◦ Acesso à uma ampla rede de convenções fiscais destinadas a evitar a dupla tributação da renda; ◦ Regimes promovidos enquanto meios de redução da carga tributária; ◦ Regimes que incentivam operações ou negócios motivados puramente por considerações fiscais.

Fonte: OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing, 1998, p. 21-34.

Note-se que o primeiro elemento fundamental à caracterização de um paraíso fiscal ou de um regime fiscal privilegiado é a presença de tributação sobre a renda baixa ou nula, tendo a organização esclarecido, no relatório, que a mera carga tributária baixa sobre a renda não é um critério que, por si só, leva à caracterização da concorrência fiscal lesiva[699]. A ausência de mecanismos capazes de promover a transparência e a troca de informações apresenta elevado "peso" na avaliação que deve ser feita. Além disso, a OCDE não oferece

[699] Cf. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op*. *Cit*., p. 21.

uma lista exaustiva de requisitos, tampouco de quantos deles devem se fazer presentes para que se constate a existência de um paraíso fiscal ou regime fiscal privilegiado; tal análise só pode ser feita diante do caso concreto.

Como estratégia de combate aos paraísos fiscais e aos regimes fiscais privilegiados, a OCDE propôs diversas recomendações relativas a três áreas específicas: (i) legislação tributária interna; (ii) convenções fiscais; e (iii) cooperação internacional.

Quanto à legislação tributária interna (item i acima), a organização recomendou a adoção de diversas medidas unilaterais[700]: (a) *CFC rules*; (b) regras específicas para fundos de investimento estrangeiros; (c) restrições aos regimes de *participation exemption* em contexto em que há prática de concorrência fiscal lesiva; (d) mecanismos de declaração de operações e transações internacionais e de troca de informações fiscais; (e) regras que assegurem a clareza e publicidade dos critérios para a concessão e revogação de *rulings* concedidos pela Administração Tributária a respeito da posição fiscal dos contribuintes deles beneficiados; (f) observância às *guidelines* publicadas pela OCDE a respeito da aplicação das regras de preço de transferência; e (g) revisão das regras internas de segredo bancário para tornar tais informações acessíveis às autoridades fiscais;

No tocante às convenções fiscais (item ii acima), recomendou-se[701]: (a) intensificação da troca de informações fiscais entre os países; (b) regras que asseguram que os benefícios das convenções fiscais não serão concedidos quando estiverem associados à prática de concorrência fiscal lesiva; (c) alterações destinadas a compatibilizar as regras anti-abuso internas com as convenções fiscais (*i.e.*, para que não se caracterize *treaty override*); (d) listagem de entidades e tipos de rendimentos que, por decorrerem de práticas de concorrência fiscal lesiva, não devem fruir dos benefícios das convenções fiscais; (e) abstenção da celebração ou, até mesmo, a denúncia, de convenções fiscais celebradas com paraísos fiscais; (f) incentivo aos programas internacionais destinados a assegurar a eficácia da legislação tributária interna dos países (*e.g.*, auditorias e treinamento de autoridades fiscais de modo conjunto); e (g) facilitação da assistência administrativa para a coleta de tributos.

Ao tratarmos do terceiro estágio de evolução da cooperação fiscal internacional, demonstraremos que muitas das recomendações propostas pela OCDE no relatório de 1998 foram retomadas, com maior profundidade e detalhamento, no âmbito do Projeto de combate ao BEPS, 15 anos após a sua propositura original.

---

[700] Cf. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op. Cit.*, p. 40-46.
[701] Ibidem, p. 46-52.

Em relação à cooperação internacional (item iii acima), a OCDE recomendou, também, que houvesse a criação de Fórum de Práticas Fiscais Lesivas (*Forum on Harmful Tax Practices*)[702] com diversas finalidades, dentre as quais destaca-se a produção de uma lista de paraísos fiscais, baseada nos fatores elencados acima, para que os países pudessem coordenar medidas de combate e de modo a "encorajá-los" a rever a sua política tributária[703].

Por fim, cumpre destacar que o relatório recomendou, tal como fora feito pelo Código de Conduta Europeu, que os Estados-Membros da organização[704]: (i) se abstivessem de introduzir novos regimes fiscais privilegiados, ou ampliar ou fortalecer os já existentes; (ii) revisassem os regime fiscais existentes para confirmar (ou não) a sua natureza lesiva; e (iii) removessem todas os regimes fiscais privilegiados, até 31/12/2005.

3.1.3. Os trabalhos do Fórum de Práticas Fiscais Lesivas

Com efeito, logo após a publicação do relatório de 1998, foi criado o Fórum de Práticas Fiscais Lesivas, o qual teve por finalidade aplicar os critérios e recomendações elencados no relatório de 1998.

Com efeito, em 2000, a OCDE dividiu os seus trabalhos em duas frentes distintas. A primeira teve por finalidade elencar, na forma de uma lista, os regimes fiscais privilegiados existentes nos Estados-Membros da organização, pautada pelos critérios elencados no relatório de 1998, a qual seria utilizada como ponto de partida para auto-revisão, seguida de uma revisão recíproca por parte de todos os Estados-Membros e por uma revisão aprofundada[705]. A segunda se destinou aos paraísos fiscais que, após listados seguindo-se os critérios apontados pelo relatório de 1998, deveriam se comprometer politicamente a cooperar e a adotar mudanças progressivas na sua legislação com vistas dela eliminar aspectos lesivos[706]. Na ausência de tal comprometimento político, a jurisdição fiscal listada neste primeiro momento como sendo um paraíso fiscal seria incluída em uma segunda lista contendo um rol de "jurisdições fiscais não cooperativas", contra as quais estaria legitimado o uso de medidas unilaterais defensivas, sugeridas no relatório de 1998[707].

---

[702] Cf. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. *Op*. *Cit*., p. 53-55.
[703] Ibidem, p. 57.
[704] Ibidem, p. 56.
[705] Cf. OECD. *Towards Global Tax Co-operation*: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Paris: OECD Publishing, 2000, p. 09-10 e 12-16.
[706] Ibidem, p. 10-11 e 16-19.
[707] Ibidem, p. 18-19.

Na sequência deste relatório, o Fórum de Práticas Fiscais Lesivas produziu três relatórios, em 2001, 2004 e 2006, demonstrando a evolução dos trabalhos relativos aos regimes fiscais privilegiados e aos paraísos fiscais, que serão brevemente analisados a seguir. A evolução dos seus trabalhos demonstra um certo recuo por parte da OCDE em relação aos critérios e objetivos originalmente estabelecidos no relatório de 1998.

O "recuo" da OCDE pode ser visto já no relatório de 2001, elaborado pelo Fórum de Práticas Fiscais Lesivas. O referido relatório, com efeito, analisou de forma mais detida a frente de trabalhos relativos aos paraísos fiscais. Após enumerar cada um dos critérios que, nos termos do relatório de 1998, caracterizam uma jurisdição fiscal como "paraíso fiscal", a organização demonstrou que, conquanto os países estivessem, em sua maioria, de acordo com os critérios expostos, houve grande oposição, por parte tanto de Estados-Membros quanto de diversos Estados não membros, ao critério da ausência de exigência de atividade substancial para a concessão do regime de menor pressão fiscal, em razão da dificuldade de se estabelecer um critério de aferição de "presença substancial"[708].

Desse modo, a organização houve por bem o critério de presença substancial, tendo focado os seus esforços, apenas, nos critérios da transparência e da troca de informações para fins fiscais para identificar as jurisdições consideradas "cooperativas"[709]. A despeito disso, a organização manteve, como propósito central, a criação de um referencial para a aplicação de medidas defensivas coordenadas (*framework of co-ordinated defensive measures*), pautada na lista que seria elaborada[710].

No relatório de 2004, o enfoque da organização foram os regimes fiscais privilegiados dos seus Estados-Membros. Na ocasião, a organização demonstrou que, dentre os regimes fiscais privilegiados apontados pelo relatório de 2000, quase todos foram extintos, estavam em processo de extinção, foram alterados para se adequarem aos critérios elaborados pela organização ou, ainda, não foram considerados lesivos, após uma análise mais aprofundada[711]. No tocante aos Estados não-membros, a OCDE reconheceu a necessidade de ampliação dos canais de discussão, e que um patamar global mínimo de cooperação nesta área (*global level playing field*) ainda não havia sido alcançado, sendo nítida a necessidade de inclusão de mais jurisdições fiscais neste projeto[712].

---

[708] Cf. OECD. *The OECD's Project on Harful Tax Practices*: The 2001 Progress Report. Paris: OECD Publishing, 2001, p. 09-10.
[709] Ibidem, p. 10.
[710] Ibidem, p. 13.
[711] Cf. OECD. *The OECD's Project on Harful Tax Practices*: The 2004 Progress Report. Paris: OECD Publishing, 2004, p. 05-11.
[712] Ibidem, p. 12.

Em 2006, o Fórum de Práticas Fiscais Lesivas elaborou o seu terceiro relatório, sem, no entanto, ter trazido qualquer novidade substancial em relação aos relatórios anteriores; o relatório se limitou a expor os avanços obtidos em relação à extinção ou supressão dos regimes fiscais privilegiados dos Estados-Membros da organização, tendo destacado que Luxemburgo ainda mantinha regimes fiscais considerados inadequados frente aos critérios previamente estabelecidos[713].

3.1.4. O fracasso do Projeto de Combate à Concorrência Fiscal Lesiva

A despeito dos esforços empreendidos pela OCDE, a organização não apenas não logrou êxito na multilateralização pretendida, como sofreu forte oposição de diversos Estados e deixou de receber o apoio de outros, razão pela qual foi obrigada a recuar em relação a muitos dos objetivos e estratégias elencados no relatório de 1998, tornando-se um "fracasso"[714].

Deve-se esclarecer, no entanto, que avaliar o referido Projeto e apontar para o seu "fracasso" não deixa de ser uma tarefa bastante relativa – *i.e.*, depende dos objetivos que se considera essencial e da ponderação dos objetivos alcançados – havendo quem sustente o relativo êxito alcançado pela organização, ao menos em relação à proteção dos interesses arrecadatórios dos seus Estados-Membros[715].

Em primeiro lugar, alguns autores ponderam que, apesar do apoio dos EUA ao relatório da OCDE quando da sua publicação, o "fracasso" apontado está no fato de que, após a alteração da Administração Clinton para a Administração Bush, os EUA retiraram o seu apoio integral ao relatório, haja vista que ele ensejaria a tomada de decisões fundamentais no tocante ao desenho da legislação tributária interna dos países[716].

Em segundo lugar, as jurisdições fiscais consideradas como *paraísos fiscais* também apresentaram forte oposição ao relatório, como já era de se esperar. Diversos países pertencentes à chamada *Commonwealth*, muitos dos quais paraísos fiscais ou detentores de

---

[713] Cf. OECD. *The OECD's Project on Harful Tax Practices*: The 2006 Progress Report. Paris: OECD Publishing, 2006, p. 02-06.
[714] Cf. ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum, *Op. Cit.*, p. 62; RAINSFORD, Kyle. Tax Treaties with Tax Havens: The hidden tax break. In: *Auckland University Law Review*, v. 17, 2011, p. 61, 62 e 64; BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Op. Cit.*, p. 66.
[715] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. The OECD Harmful Tax Competition Report: A retrospective after a decade. In: *Brooklyn Journal of International Law*, n. 34, 2009, p. 783-795.
[716] Cf. RAINSFORD, Kyle. Tax Treaties with Tax Havens: The hidden tax break. *Op. Cit.*, 2011, p. 64.

notárias jurisdições fiscais que, senão são paraísos fiscais propriamente, possuem regimes fiscais privilegiados bastante atrativos para o investimento dotado de elevada mobilidade, alegaram que o relatório da OCDE, através das suas recomendações e sobretudo do estímulo à aplicação organizada de sanções, estaria a violar a sua soberania fiscal[717].

Neste contexto, não causa surpresa que, pela análise da sua própria evolução, o Projeto de combate à "Concorrência Fiscal Lesiva" tenha apresentado resultados bastante restritos quando comparados àqueles originalmente pretendidos, consubstanciados no relatório de 1998. O Projeto foi capaz de influenciar substancialmente, apenas, a prática dos Estados-Membros da OCDE e, ainda assim, esta afirmação deve ser precedida do devido cuidado, haja vista que, quando da publicação do relatório de 2006, Luxemburgo (Estado-Membro da OCDE) ainda mantinha regimes fiscais considerados privilegiados pela organização e pelos demais Estados-Membros. Para além dos Estados-Membros da OCDE, o Projeto surtiu efeitos restritos.

Restou, neste contexto, como única estratégia politicamente viável, a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais que, no decorrer da sua evolução, se revelou uma estratégia muito mais apta a ser efetivamente aceita e a influenciar a prática da generalidade dos Estados.

Em razão da sua maior aptidão para se figurar como um costume internacional, o movimento internacional rumo à transparência e à troca de informações para fins fiscais, que se intensificou a partir do início dos anos 2000, merece uma análise mais aprofundada.

Tal análise deverá abranger todos os instrumentos produzidos (*i.e.*, de *soft law* e *hard law*), bem como os aspectos quantitativos (*e.g.*, número de convenções celebradas, de Estados que alteraram a sua legislação interna de modo a convergir com os "padrões globais", fazem parte de fóruns destinados à promoção da transparência e da troca de informações, e aceitaram se submeter a processos de monitoramento de adoção dos referidos "padrões globais") presentes no decorrer da sua evolução, haja vista a sua aptidão para evidenciar a formação do fenômeno costumeiro. Será fundamental, também, a análise do teor dos instrumentos produzidos, já que, acaso exista um costume internacional nos termos aqui considerados, estes instrumentos poderão ser aptados a assegurar-lhe o devido conteúdo.

---

[717] Cf. RAINSFORD, Kyle. Tax Treaties with Tax Havens: The hidden tax break. *Op. Cit.*, 2011, p. 64.

3.2. A transparência e a troca de informações para fins fiscais

Não é por acaso que a transparência e a troca de informações fiscais se tornaram o mínimo denominador comum entre a maior parte das jurisdições fiscais do planeta, membros ou não da OCDE, e com diferentes perfis de desevolvimento. O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva falhou justamente por buscar a harmonização das legislações fiscais em alguns dos aspectos que os Estados, ao menos à época, não estavam dispostos a abrir mão. A cooperação fiscal internacional, sendo um imperativo da realidade atual, passou a ter por foco as normas instrumentais que em nada impactam no desenho propriamente dos sistemas tributários nacionais.

Neste estado de coisas, não causa surpresa o fato de o Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais (doravante, apenas "Fórum Global") ser, até os dias de hoje, o Fórum em matéria de cooperação para o combate da elisão e evasão fiscal internacional com maior número de participantes, com composição absolutamente heterogênea e, portanto, maior vocação para universalização.

Na sequência, analisaremos, primeiramente, o Fórum Global, sua estrutura, seus participantes e, especialmente, os trabalhos realizados desde a sua criação, com especial enfoque para dois trabalhos: as revisões anuais dos sistemas jurídicos e administrativos dos seus participantes, realizadas entre 2006 e 2009, e o processo de *peer review* que vem sendo conduzido desde 2009 até os dias de hoje. A nossa preocupação é identificar, a partir dos relatórios produzidos, a evolução da prática dos países, do ponto de vista tanto das convenções internacionais celebradas aptas à promoção do intercâmbio de informações, quanto das suas legislações e práticas administrativas internas. Buscaremos, também, nos referidos relatórios, elementos que nos permitam aferir a *opinio juris* dos Estados.

Posteriormente, analisaremos os instrumentos jurídicos produzidos a partir das discussões e dos trabalhos conduzidos pelo Fórum Global, destacando o seu perfil e número de países que os celebraram. Tal aferição é, também, fundamental para identificarmos o estado atual da prática e da *opinio juris* dos Estados no tocante à transparência e troca de informações fiscais.

3.2.1. O Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais

3.2.1.1. Perspectiva geral e emergência do padrão internacional de troca de informações para fins fiscais (*EOI Standard*)

O Fórum Global foi criado em 2000, tendo sido, desde então, composto por Estados-Membros bem como Estados não-membros da OCDE[718]. Cumpre destacar que, até o ano de 2009, a sua denominação era Fórum Global de Tributação, passando a ostentar a sua denominação atual, apenas com a reestruturação realizada em 2009[719]. Desde 2004, o seu propósito consistiu na promoção de um patamar global mínimo de cooperação (*global level playing field*)[720].

O patamar global apontado traduz-se no desenvolvimento de padrões (*standards*) internacionais de transparência e troca de informações para fins fiscais, aos quais as legislações e práticas internas dos Estados devem se conformar, consistentes "na troca de informações fiscais na modalidade a pedido a respeito de toda e qualquer matéria tributária destinada a assegurar a administração e execução da legislação tributária interna, a despeito do interesse do Estado requerido em obter a informação solicitada para a aplicação da sua própria legislação tributária interna e da existência de segredo bancário para fins tributários" o qual também inclui "a ampla proteção da confidencialidade das informações trocadas" (*Exchange of Information Standard – EOI Standard*)[721].

Conquanto este "conteúdo mínimo" dos padrões internacionais de transparência e troca de informações para fins fiscais tenha se mantido relativamente estável (muito embora, conforme demonstraremos mais adiante, o Fórum Global tenha desenvolvido, recentemente, uma forte atuação no sentido de promover a troca automática de informações), a análise da evolução dos trabalhos do Fórum Global revela um crescimento na exigência dos meios e

---

[718] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/ (acesso em 20/08/2018).
[719] Veja-se o tópico 3.2.1.3 do presente capítulo.
[720] Cf. OECD. *Global Forum on Taxation: A Process for Achieving a Global Level Playing Field (Report of Berlin Meeting on June 3rd and 4th 2004)*. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf (acesso em 21/08/2018).
[721] Cf. OECD. *Tax Co-Operation 2010*: *Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2010, p. 12. No original: "*The international standards require the exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged*.

instrumentos necessários para colocá-los em prática, consoante teremos a oportunidade de demonstrar.

A "fonte primária" deste padrão internacional de transparência e troca de informações para fins fiscais, conforme aponta o próprio Fórum Global, consiste na Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais e no artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE (cláusula de troca de informações)[722]. O padrão internacional estaria amparado, também, por "fontes complementares" consistentes em relatórios, *guidelines* e recomendações elaboradas pela OCDE ou pelo Fórum Global[723].

A análise da evolução do Fórum Global, em especial no tocante ao seu papel para a generalização da aplicação de *EOI Standard*, pode ser compreendida em dois momentos distintos: antes e depois de 2009. Com efeito, o ano de 2009 foi um marco para o Fórum Global, haja vista a sua reestruturação, bem como ao papel mais incisivo que o Fórum passou a desempenhar.

Sob a sua égide, diversos instrumentos concertados de *soft law* – *e.g.*, convenções-modelo, relatórios gerais e de análise individual e detida de Estados denominados de *peer review* – foram criados e influenciaram a prática dos Estados, dando ensejo, sobretudo, à celebração de convenções internacionais – *i.e.*, instrumentos de *hard law*. Analisaremos a evolução das discussões e dos seus trabalhos, com um olhar especialmente atento para os instrumentos de *soft law* e *hard law* produzidos neste período, bem como para a prática dos Estados participantes diante da sua submissão ao processo de *peer review*.

Ao longo dos seus primeiros anos, os trabalhos realizados pelo Fórum Global se desenvolveram em paralelo com o prejeto da OCDE, realizado desde 2000, destinado ao aprimoramento do acesso às informações bancárias para fins fiscais, no qual a organização defendeu que "todos os Estados-Membros devem permitir acesso às informações bancárias, direta ou indiretamente, para todos os fins fiscais de modo que as autoridades fiscais possam cumprir integralmente as suas responsabilidades arrecadatórias, bem como promover a troca efetiva de informações com os demais Estados Contratantes"[724].

Neste contexto, a OCDE identificou oito medidas consideradas fundamentais[725]: (i) proibição de contas-corrente anônimas; (ii) requisitos mínimos relativos à identificação de

---

[722] Cf. OECD. *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*, 2016, p. 10-15 (Anexo I). Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default (acesso em 05/09/2018).
[723] Ibidem.
[724] Cf. OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2000, p. 03.
[725] Ibidem, p. 47.

clientes; (iii) remoção da exigência de que o Estado requerido tenha interesse próprio nas informações bancárias a serem obtidas, como condição para que ele possa acessá-las e, posteriormente, intercambiá-las; (iv) ampliação do acesso a informações bancárias em casos de crimes fiscais; (v) ampliação do acesso a informações bancárias para fins fiscais de modo amplo, ou seja, independentemente da existência de uma acusação ou investigação criminal em curso; (vi) adoção de medidas destinadas a melhorar a capacidade das Administrações Tributárias; (vii) desenvolvimento de programas destinados a estimular a obediência voluntária à legislação (*e.g.*, programas de anistia e de estímulo ao repatriamento de ativos); e (viii) encorajamento de países não membros da OECD a fazer parte deste projeto.

Se, em relação a algumas das medidas apontadas, a OECD logrou êxito absoluto em modificar a prática dos Estados-Membros – *e.g.*, os itens (i), (ii) e (iii)[726], particularmente no tocante ao item (v), ao menos até o ano de 2007, alguns países, como Áustria, Luxemburgo e Suíça, ainda impunham barreiras à obtenção de informações fiscais para questões fiscais não relacionadas a crimes fiscais[727]. Esta realidade, no entanto, foi alterada pelo Fórum Global, conforme demonstraremos mais adiante.

Retornando-se ao Fórum Global, deve-se chamar atenção para a sua composição. Dele participam Estados-Membros e não membros da OCDE, países desenvolvidos e em desenvolvimento, de todos os continentes e regiões do planeta. Atualmente, o Fórum conta com 154 Estados participantes, refletindo o perfil absolutamente heterogêneo em termos de desenvolvimento econômico e social e poderes políticos[728]. Sob a perspectiva institucional, o Fórum Global assegura, aos seus participantes, iguais prerrogativas de participação[729], ainda que não se possa ignorar que, no plano das relações políticas internacionais, os países detenham diferentes graus de poder político para promover ou rejeitar a cooperação fiscal internacional proposta. A sua composição apresenta um forte contraste quando comparada à composição da OCDE, marcada pela presença majoritária de países com elevado grau de desenvolvimento e relativa homogeneidade em termos de características econômicas, sociais e políticas.

---

[726] Cf. OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2003, p. 06-09; OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 14-18.

[727] Cf. OECD. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 23.

[728] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/ (acesso em 21/12/2018).

[729] Cf. OECD. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/64b16f519e656fc34a7fe299bf9b41d9#default (acesso em 21/08/2018).

Um importante reflexo da composição heterogênea do Fórum Global foi a criação da Convenção-Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE, em 2002, através de um grupo de trabalho composto por representantes de Estados-Membros da OCDE e de outras jurisdições fiscais, muitas das quais *paraísos fiscais* (Aruba, Bermuda, Bahrain, Ilhas Cayman, Chipre, Ilha de Man, Malta, Ilhas Maurício, Antilhas Holandesas, Seychelles e San Marino)[730]. A referida Convenção-Modelo representou, neste sentido, o equilíbrio entre a relutância das jurisdições fiscais de baixa pressão fiscal de trocar informações e a posição dos Estados-Membros da OCDE que esperavam maior cooperação em matéria fiscal[731]. Ela foi e está sendo utilizada com texto-base para negociações de convenções bilaterais entre diversos países.

A criação da Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações em Matéria Tributária inspirou a revisão do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE sobre a tributação da renda e do capital, em 2005, para que nele fossem refletidos os mesmos princípios da transparência e troca informações para fins fiscais utilizados no primeiro[732]. Ambos os eventos apontados possuem uma íntima relação funcional, haja vista que representam uma característica constitutiva dos padrões de transparência emergentes no Direito Tributário Internacional[733]. Semelhante progresso foi, também, seguido pela ONU, na atualização da sua Convenção-Modelo.

Além da atualização do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE, um dos grandes avanços obtidos foi a previsão, em 2010, de um Protocolo à Convenção Multilateral sobre a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, originalmente criada no âmbito do Conselho da Europa e da OCDE, em 1988, visando a adequá-la ao *EOI Standard* e permitir que todos os Estados, membros ou não da União Europeia e da OCDE, pudessem assiná-la[734].

Os avanços identificados nos trabalhos do Fórum Global desde a sua criação tiveram por efeito, segundo sustenta tanto a OCDE[735] quanto parte da literatura especializada[736],

---

[730] Cf. OECD. *Tax-Cooperation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation*. Paris: OECD Publishing, 2006, p. 07.
[731] Cf. GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency and Exchange of Information in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 183.
[732] Veja-se o tópico 3.2.3 do presente capítulo.
[733] Cf. GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency and Exchange of Information in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 186-187.
[734] Veja-se o tópico 3.2.4 deste capítulo.
[735] Cf. OECD. *Tax Co-Operation 2010*: *Towards a Level Playing Field* – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Op. Cit.*, p. 07.
[736] Cf. OWENS, Jeffrey. Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters. In: *Bulletin for International Taxation*. Netherlands: IBFD, 2009; DEBORAH. The Legal Relevance of the

tornar o *EOI Standard* "universalmente aceito". Neste mesmo sentido, em diversas ocasiões, a OCDE se referiu ao padrão apontado como sendo um "padrão fiscal internacionalmente aceito" ("*internationally agreed tax standard*")[737].

A (por ora) suposta "aceitação universal" do padrão internacional de transparência e troca de informações para fins fiscais apontada acima será testada através da análise das principais linhas de trabalho realizadas pelo Fórum Global desde a sua constituição, tomando como marco divisório a reestruturação sofrida pelo órgão em 2009: (i) a revisão anual da estrutura jurídica e administrativa dos Estados-Participantes; e (ii) o processo de *peer review*.

3.2.1.2. Revisão anual da estrutura jurídica e administrativa dos Estados (2004 a 2009)

Na ocasião da reunião realizada em Berlin, em junho de 2004, o então Fórum Global, após definir a necessidade de se desenvolver um patamar global mínimo de cooperação (*global level playing field*), destacou que seria necessário conduzir uma revisão das práticas de transparência e troca de informações então adotadas pelas jurisdições fiscais, em especial pelos principais centros financeiros.

A revisão pretendida consistia na coleta, em conjunto com os países avaliados, de informações acerca de cada Estado participante, bem como de outras jurisdições fiscais não participantes[738]. Na sequência, os dados deveriam ser verificados, primeiramente, pela própria jurisdição fiscal sob revisão e, posteriormente, por todos os participantes do Fórum Global, que poderiam, a qualquer momento, apresentar questões e comentários[739]. Após realizada a revisão, a realidade das práticas jurídicas e administrativas de cada jurisdição fiscal seria confrontada com os padrões destacados pela organização para avaliar o seu grau de convergência[740].

OECD Standard. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole. (Edts.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013, p. 66; AFANDI, Romy. The Role of the Work of the Global Forum of Transparency and Exchange of Information. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole (Edts.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013, p. 45.

[737] Cf. OECD. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Standard*. Paris: OECD Publishing, 2009.

[738] Cf. OECD. *Global Forum on Taxation: A Process for Achieving a Global Level Playing Field* (Report of Berlin Meeting on June 3rd and 4th 2004), p. 06.
Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf (acesso em 21/08/2018).

[739] Ibidem.

[740] Ibidem, p. 07.

No relatório publicado em 2006, o Fórum Global expôs o que entendeu serem os princípios da transparência e troca de informações para fins fiscais (convergentes com a enunciação feita logo no início do tópico anterior), em três pontos fundamentais[741]: (i) a existência de mecanismos de troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido, capazes de abranger questões fiscais de natureza tanto criminal quanto comum, livres da imposição do princípio da dupla incriminação e do requisito do interesse fiscal interno na sua obtenção e respeitando-se os direitos dos contribuintes, sobretudo à confidencialidade da informação trocada; (ii) o efetivo acesso às informações relevantes (titularidade, identidade e informações contábeis), ou seja, a administração tributária deve ter poderes para exigir tais informações, ainda que detidas por terceiros; e (iii) a disponibilidade destas informações, de modo que elas sejam confiáveis. Trata-se, em suma, do conteúdo do *EOI Standard*.

Ao longo dos anos de 2006 e 2009, o Fórum Global conduziu as revisões, inicialmente em relação a 82 jurisdições fiscais, tendo este grupo aumentado para 87 em 2009, tendo atualizado os seus resultados anualmente. A partir da análise da evolução destas revisões, é possível chegar a algumas conclusões importantes.

Em primeiro lugar, muito embora chame atenção o fato de que a expressiva maioria das jurisdições fiscais sujeitas à revisão possuíam convenções fiscais que permitiam a troca de informações para fins fiscais, ao longo dos anos de 2006 e 2009 não houve uma ampliação significativa das jurisdições que permitiam o acesso às informações bancárias para quaisquer finalidades fiscais, ou seja, infrações fiscais de natureza comum ou penal.

Com efeito, das 82 jurisdições fiscais analisadas em 2006, 50 permitiam o amplo acesso às informações bancárias para quaisquer finalidades de natureza fiscal, inclusive para a troca de informações[742], ao passo em que, em 2009, das 87 jurisdições analisadas, 58 permitiam tal acesso amplo[743].

Entretanto, cumpre destacar que a pré-disposição dos Estados em obter acesso a informações bancárias diante de acusação de crime fiscal é maior do que em relação às infrações tributárias de natureza comum, sendo poucos os países analisados que não permitiam, no período apontado, acesso a informações bancárias para nenhuma finalidade tributária (criminal ou comum).

---

[741] Cf. OECD. *Tax-Cooperation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation*. *Op. Cit*., p. 09-14.
[742] Ibidem, p. 20.
[743] Cf. OECD. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 23.

Em segundo lugar, houve relativa alteração na proporção de convenções fiscais destinadas a evitar a dupla tributação da renda com cláusuça ampla de troca de informações para fins fiscais (*i.e.*, que permite a troca de informações para assegurar a aplicação da legislação tributária dos Estados Contratantes e não, apenas, para assegurar a aplicação da própria convenção fiscal) e aquelas com cláusula restrita de troca de informações. A alteração apontada consiste no ligeiro crescimento do número de convenções com cláusula ampla de troca de informações, e decréscimo do número de convenções com cláusula restrita.

Este avanço pode ser vislumbrado, ilustrativamente, já na comparação dos anos de 2006 e 2007: enquanto em 2006, registravam-se 1.516 convenções fiscais com cláusula ampla de troca de informações e 212 convenções com cláusula restrita[744], em 2007 eram 1.606 convenções com cláusula ampla e 208 convenções com cláusula restrita[745]. A progressão indica que os países começaram a renegociar suas convenções fiscais de modo a ampliar o escopo das cláusulas de troca de informações.

Em terceiro lugar, é notável a evolução, no decorrer do período ora analisado, do número de convenções para a troca de informações tributárias celebradas. Curiosamente, esta evolução se deu de forma desproporcional ao longo dos anos: embora entre os anos de 2000 e 2006, apenas 11 convenções tenham sido celebradas, em 2007, foram celebradas 12 convenções, em 2008, 23 convenções e, somente entre janeiro e julho de 2009, já haviam sido celebradas 53 convenções[746].

Para que se tenha uma pespectiva mais precisa desta evolução, observa-se que, entre novembro de 2008 e junho de 2010, quase 500 convenções fiscais – tanto as convenções destinadas a evitar a dupla tributação com cláusula de troca de informações quanto as convenções destinadas especificamente à permitir a troca de informações – foram celebradas entre países com diferentes perfis de desenvolvimento socio-econômico e protagonismo político[747]. Ao menos até o mês de maio de 2012, aproximadamente 518 convenções destinadas exclusivamente à troca de informações já haviam sido assinadas por países com

---

[744] Cf. OECD. *Tax-Cooperation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation*. *Op. Cit.*, p. 16.
[745] Cf. OECD. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2007 Assessment by the Global Forum on Taxation*. Paris: OECD Publishing, 2007, p. 10.
[746] Cf. OECD. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. *Op. Cit.*, p. 21-22.
[747] Cf. OECD. *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. *Op. Cit.*, p. 16-17.

diferentes perfis de desenvolvimento econômico, político e social[748]. E este número não parou de crescer nos anos posteriores: dados mais recentes demonstram que, em 2016, já haviam sido concluídos mais de 1.600 convenções com esta mesma finalidade, seguindo, em linhas gerais, a Convenção-Modelo sobre a troca de informações para fins fiscais[749].

Tal avanço exponencial possui, fundamentalmente, duas causas.

A primeira justificativa consiste na crise econômica internacional que se iniciou no setor financeiro norte-americano e, em pouco tempo, atingiu, em especial, todo o universo dos países desenvolvidos. Neste sentido, a crise econômica de 2008 criou as condições ideais para que houvesse uma maior pressão política sobre toda a comunidade internacional para a cooperação fiscal sob a forma da transparência e da troca de informações[750]. Em especial, a pressão política foi exercida pelo G20 que, em diversas declarações públicas, conferiu apoio total aos trabalhos do Fórum Global[751].

A segunda justificativa consiste no critério adotado pelo Forum Global para que houvesse a implementação "substancial" dos padrões de troca de informações. Neste contexto, o Fórum Global acordou, em novembro de 2008, que a implementação substancial dos padrões somente poderia ocorrer caso as jurisdições fiscais possuíssem convenções internacionais ou mecanismos unilaterais no seu ordenamento jurídico interno capazes de promover a troca de informações para fins fiscais com, ao menos, 12 Estados-Membros da OCDE[752]. Com isso, países que, à época, já possuíssem convenções internacionais ou mecanismos internos destinados à troca de informações com ao menos outras 12 jurisdições fiscais, membros ou não da OCDE, passariam pelo "teste" de implementação substancial dos padrões exigidos[753].

---

[748] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm (acesso em 28/08/2018).

[749] Cf. OECD. *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*, 2016, p. 11. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default (acesso em 05/09/2018).

[750] Cf. GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency and Exchange of Information in International Taxation. *Op. Cit.*, p. 189.

[751] Confira-se, neste sentido: G20 Leaders Statement: The Pittsburgh Summit, September 24-25, 2009, Pittsburgh, § 15: "*15. Our commitment to fight non-cooperative jurisdictions (NCJs) has produced impressive results. We are committed to maintain the momentum in dealing with tax havens, money laundering, proceeds of corruption, terrorist financing, and prudential standards. We welcome the expansion of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information, including the participation of developing countries, and welcome the agreement to deliver an effective program of peer review. The main focus of the Forum's work will be to improve tax transparency and exchange of information so that countries can fully enforce their tax laws to protect their tax base*." Disponível em: http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/pdf/statement_20090826_en_2.pdf (acesso em 23/08/2018).

[752] Cf. OECD. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. *Op. Cit.*, p. 18-19.

[753] Ibidem.

Caso uma determinada jurisdição fiscal não implementasse substancialmente *EOI Standard*, ela poderia ser "listada" em listas "negras" ou "cinzas" (referentes a "jurisdições não cooperativas"), ao passo em que a jurisdição que atendesse substancialmente a meta estabelecida constaria da lista branca, ou seja, das "jurisdições cooperativas"[754]. A listagem dos países de acordo com o grau de implementação dos padrões internacionais de transparência e troca de informações para fins fiscais foi, neste sentido, um mecanismo indutor de grande importância da celebração de convenções para a troca de informações.

Não se pode perder de vista, também, o fato de que o artigo 26 da Conveção-Modelo da OCDE, o qual prevê o intercâmbio de informações para fins fiscais na modalidade a pedido, se faz presente em mais de 3.600 convenções bilaterais ao redor do mundo[755], conquanto não em conformidade com a sua versão mais recente[756].

A tendência apontada acima foi, ainda, reforçada pelo multilateralismo que passou a ganhar espaço nas negociações relativas à adoção do *EOI Standard*. A sua maior evidência consistiu na aprovação, já comentada anteriormente, do Protocolo à Convenção Multilateral de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais pela OCDE e pelo Conselho da Europa, em março de 2010, de modo a adequá-la aos padrões desenvolvidos pelo Fórum Global e possibilitar que países, não membros da OECD ou da União Europeia pudessem assiná-la[757].

Até o final de novembro de 2018, 126 jurisdições fiscais de diferentes perfils de desenvolvimento social, político e econômico já assinaram a referida convenção multilateral, a qual já se encontra em vigor na sua expressiva maioria[758]. O Brasil assinou a referida convenção em 03 de novembro de 2011, tendo ela sido referendada pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016.

A par deste passo importante, cumpre chamar atenção para as iniciativas de negociação multilaterais por países pertecentes a distintas partes do globo, a exemplo do Projeto do Sul-Carinho, Projeto do Norte-Caribenho e Projeto do Pacífico[759].

---

[754] Cf. OECD. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. *Op. Cit.*, p. 11.
[755] Cf. DEBORAH. The Legal Relevance of the OECD Standard. *Op. Cit.*, p. 67-68.
[756] Veja-se o tópico 3.2.3 do presente capítulo.
[757] No tópico 3.2.5 do presente capítulo, analisaremos a referida convenção multilateral, em detalhes.
[758] Confira-se: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (acesso em 21/12/2018).
[759] OECD. *Tax Co-operation 2010*: *Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. *Op. Cit.*, 2010, p. 18-19.

Em quarto lugar, algumas barreiras originalmente identificadas ao acesso às informações bancárias e ao posterior intercâmbio foram sendo gradualmente suprimidas. Este é o caso, por exemplo, da condição, prevista nas legislações internas de algumas das jurisdições fiscais, consoante a qual, para que a referida jurisdição tivesse acesso e/ou intercambiasse as informações bancárias com outras jurisdições fiscais, a primeira teria, forçosamente, que possuir um interesse próprio na informação em questão. Em 2009, esta condição já se encontrava praticamente extinta pelos países que a adotavam, através da alteração gradual da sua legislação interna[760].

Em quinto lugar, os relatórios do Fórum Global demonstram que a maioria dos países possui acesso às informações quanto à titularidade e identidade de companhias, *partnerships*, *trusts* e fundações[761]. Ademais, no tocante aos títulos que conferem direitos de crédito ao seu titular, conquanto diversos países admitam que estes títulos sejam conferidos aos seus portadores e não aos titulares previstos em registro público, a maioria possui mecanismos destinados a identificá-los[762]. Em relação ao registro e armazenamento de informações contábeis, a maior parte dos países analisados está de acordo com o padrão JAHGA[763]. No tocante a este grupo de requisitos, a análise dos relatórios demonstra pouca evolução.

Em sexto lugar, observa-se que as jurisdições fiscais sujeitas a revisão anual foram progressivamente aceitando os padrões de transparência e troca de informações promovidos pelo Fórum Global (i.e., o *EOI Standard*). Alguns países que já haviam manifestado apoio aos padrões defendidos, os implementaram mediante alteração do seu ordenamento jurídico interno (Hong Kong e Macao)[764]. Outros países, antes considerados jurisdições fiscais não cooperativas, passaram a manifestar o seu apoio aos padrões, se comprometendo a se adequarem a eles (Andorra, Brunei, Costa Rica, Filipinas, Guatemala, Liechtenstein, Malásia, Mônaco e Uruguai)[765]. Além disso, alguns dos Estados-Membros da OCDE que, até 2009, fizeram reservas à nova versão do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE relativo à troca de informações para fins fiscais – *i.e.*, Áustria, Bélgica, Luxemburgo e Suíça, retiraram as suas reservas em março de 2009[766].

---

[760] Cf. OECD. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. *Op. Cit.*, p. 23.
[761] Ibidem, p. 27.
[762] Ibidem, p. 26-27.
[763] Ibidem, p. 29-30.
[764] Ibidem, p. 11.
[765] Ibidem.
[766] Ibidem.

A despeito disso, a evolução dos trabalho do Fórum Global indica, neste primeiro período, um progresso ainda muito tímido na prática geral dos países, ao menos até o ano de 2009, conquanto avanços tenham sido alcançados no sentido de alterar a legislação interna de certos países e de se obter o compromisso político de diversos outros com os padrões defendidos de transparência e troca de informações para fins fiscais.

Até 2009, o Fórum Global demonstrou pouca aptidão para influenciar efetivamente na prática dos Estados e na sua consciência jurídica. Com a crise econômica internacional, o Fórum Global passou a ganhar maior apoio por parte de Estados participantes com maior poder político. Um reflexo imediato destas pressões consistiu na crescente assinatura de convenções fiscais destinadas a permitir a troca de informações. Foi, também, em razão das maiores pressões exercidas, que se tornou possível o surgimento de um plano mais ambicioso consistente no processo chamado de *peer review*, em execução até os dias de hoje. Dele, trataremos na sequência.

3.2.1.3. O processo de *peer review* (a partir de 2010)

3.2.1.3.1. O que é o *peer review*?

Por ocasião da reunião realizada no México, em setembro de 2009, 178 representantes oriundos de 70 jurisdições fiscais e OI decidiram: (i) reestruturar o Fórum Global, de modo ampliar o número de Estados dele participantes, bem como a igualdade da sua participação; (ii) estabelecer a metodologia do processo de *peer-review*; e (iii) identificar mecanismos capazes de acelerar a negociação e celebração de convenções destinadas à troca de informações, bem como permitir que os países em desenvolvimento também se aproveitassem da cooperação fiscal internacional em curso[767].

O *peer-review* consiste em um mecanismo de monitoramente perene da implementação, pelos Estados, dos padrões internacionais de transparência e troca de informações para fins fiscais, conduzido através de um grupo especializado (*peer review group*)[768]. Trata-se de um mecanismo de "supervisão multilateral" capaz de induzir os Estados participantes sob revisão a "adaptar o seu comportamento" às regras e princípios

[767] OECD. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*, p. 01. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/64b16f519e656fc34a7fe299bf9b41d9#default (acesso em 05/09/2018).
[768] Ibidem, p. 02.

emanadas pelos demais Estados ou pela OI ou instituição inter-governamental em causa[769] – no caso, as instituições em questão são a OCDE e o Fórum Global, e as "regras e princípios" são o *EOI Standard*.

O processo do *peer-review* compreende duas fases de análise às quais todos os Estados participantes do Fórum Global, bem como outras jurisdições fiscais consideradas relevantes, estão submetidos: na "fase 1", há a verificação do sistema jurídico e regulatório dos Estados, para identificar os mecanismos institucionais de transparência e troca de informações; na "fase 2", passa-se à verificação da implementação prática dos padrões, ou seja, se a prática dos Estados indica que eles estão efetivamente sendo transparentes e trocando informações.

Confiram-se, abaixo, os 10 elementos essenciais que são objeto de avaliação, nas fases 1 e 2 do *peer review*[770] (cf. "*terms of reference*"[771]):

Tabela 3 – Os 10 elementos do *peer review*

A. Disponibilidade da Informação
A.1. As juridições devem assegurar que as informações sobre titularidade e identidade relativas a todas as entidades e negócios estejam disponíveis para as autoridades competetentes.
A.2.As jurisdições devem assegurar a obrigação da guarda de declarações e registros contábeis fidedignos para todas as entidades e negócios.
A.3. Acesso às informações bancárias relativas a todos os titulares de contas-corrente.
B. Acesso à informação
B.1. As autoridades competentes devem ter a autoridade para obter e fornecer informações que forem objeto de um pedido nos termos de uma convenção destinada a promover o intercâmbio de informações de qualquer pessoa situada na sua jurisdição territorial que detenha a posse ou o controle de tais informações.
B.2. Os direitos e garantias que se aplicam a pessoas no Estado requerido devem ser compatíveis com a troca efetiva de informações.
C. Troca de informações

[769] Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. *Op. Cit.*, p. 399-400.

[770] Cf. OECD. *Tax Co-operation 2010*: *Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. *Op. Cit.*, 2010, p. 13.

[771] Os 10 elementos apontados são aqueles que o Fórum Global adotou originalmente, em 2009. Houve, desde então, algumas alterações pontuais nos elementos apontados, sem, no entanto, que a sua essência tenha sido fundamentalmente modificada. Confira-se, neste sentido, o documento "*terms of reference*", consoante consta da sua versão modificada em 2016: OECD. *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*, 2016. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default (acesso em 05/09/2018).

C.1. Os mecanismos de troca de informações devem permitir a troca efetiva de informações.
C.2. Os mecanismos de troca de informações de cada jurisdição fiscal devem ser capazes de alcançar todos os parceiros relevantes.
C.3. Os mecanismos de troca de informações de cada jurisdição fiscal devem ser dotados de medidas adicionais adequadas para assegurar a confidencialidade das informações recebidas.
C.4. Os mecanismos de troca de informações devem ser compatíveis com os direitos e garantias de contribuintes e demais partes envolvidas.
C.5. As jurisdições fiscais devem fornecer informações, a partir da sua rede de convenções fiscais, em tempo hábil.

Durante a fase 1, o grupo de trabalho deve analisar se, do ponto de vista do sistema jurídico do Estado sob análise, os 10 elementos apontados acima se fazem presentes. Neste sentido, a depender da presença (ou não) dos elementos apontados, bem como existência (ou não) de deficiências materiais capazes de colocar em xeque, nos mais diferentes graus, a própria existência do elemento avaliado, são conferidas as seguintes avaliações[772]: (i) "*in place*", o que significa que o elemento apontado se faz presente; (ii) "*needs improvement*", situação em que, não obstante o elemento em questão se faça presente, há necessidade do seu aprimoramento de modo a expurgar deficiências materiais identificadas; e (iii) "*not in place*", consistente na sua ausência ou na existência de uma deficiência fundamental.

A depender do resultado constatado na fase 1, o Estado se torna apto para ir para a fase 2., sujeitando-se à realização de alterações no seu sistema jurídico, a depender do caso, como condição para poder prosseguir.

Na fase 2, o grupo de trabalho passa a avaliar em que medida a presença dos elementos apontados no sistema jurídico da jurisdição fiscal se traduz na sua efetiva prática. A avaliação de cada um dos 10 elementos é realizada a partir do resultado final das verificações empreendidas nas fases 1 e 2. Assim, ao final da fase 2, atribui-se uma das seguintes avaliações[773]: (i) "*compliant*", sempre que o elemento apontado, além de presente no sistema jurídico do Estado, for efetivamente implementado na sua prática; (ii) "*largely compliant*", o que significa haver deficiências materiais cujo impacto, no entanto, é bastante limitado quanto se passa a olhar para as circunstâncias específicas da prática do Estado em questão; (iii) "*partially compliant*", situação em que há deficiências materiais que, diversamente do caso anterior, por afetarem aspectos nucleares da troca de informações,

[772] Cf. OECD. *2015 Note on Assessment Criteria,* 2015, p. 02-03. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/d1da409bb167e603aa404f7f1a7445eb#default (acesso em 06/09/2018).
[773] Ibidem, p. 04-06.

possuem um impacto considerável na prática do Estado; e (iv) "*non compliant*", hipótese em que ou bem as deficiências encontradas assumem caráter fundamental, a ponto de inviabilizar a prática de troca de informações, ou bem o elemento simplesmente não se faz presente no sistema jurídico.

Considerando a existência de 10 elementos de verificação, ao grupo de trabalho compete conferir uma "avaliação geral" aos Estados, consistente em uma das avaliações apontadas anteriormente (*i.e.*, "*compliant*", "*largely compliant*", "*partially compliant*" ou "*non compliant*")[774]. Há certa flexibilidade na sua concessão, devendo ser feita em vista, sempre, das circunstâncias do caso concreto e da importância das deficiências identificadas, e de modo a não comprometer a credibilidade da avaliação em jogo[775]. Juntamente com a avaliação feita, ao grupo de trabalho é facultada a elaboração de "recomendações" aos Estados que devem ser direcionadas ao aprimoramento do seu sistema jurídico ou da sua prática, tendo-se em vista a melhoria da sua avaliação[776].

Neste contexto, é importante destacar a perspectiva que o próprio Fórum Global manifesta acerca da "avaliação geral" conferida às jurisdições fiscais analisadas: "a indicação de uma 'avaliação geral' tem por finalidade tanto o reconhecimento do progresso das jurisdições em direção ao patamar global mínimo de cooperação quanto a identificação das jurisdições que não estão em linha com o consenso internacional"[777].

Merece destaque a importância desempenhada pelos representantes dos Estados que compõem o grupo do *peer review*; afinal, é a eles que compete a função de assegurar a qualidade da condução do processo de avaliação dos Estados. Muito embora os Estados Participantes possam discordar da avaliação realizada sob a supervisão dos Estados que compõem o grupo do *peer review* (vale, no âmbito do Fórum Global, a regra do "consenso menos um" para evitar que um único Estado se oponha ao exame realizado), em regra, os Estados participantes apenas chancelam as avaliações realizadas[778]. Este fato só vem a evidenciar a importância e o poder exercido por este grupo de Estados na condução dos trabalhos e nas próprias avaliações conferidas.

Desse modo, logo se vê que é o *peer review* o instrumento, por excelência, de análise do grau de alinhamento efetivo da prática dos Estados com os "padrões de transparência e

---

[774] Cf. OECD. *2015 Note on Assessment Criteria,* 2015, p. 06.
[775] Ibidem, p. 06-07.
[776] Ibidem, p. 07-08.
[777] Ibidem, p. 06.
[778] Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. *Op. Cit.*, p. 400.

troca de informações internacionalmente aceitos", bem como do seu convencimento acerca da necessidade de tal alinhamento. Em outras palavras, o *peer review* é um importante elemento de prova da formação de um costume internacional.

Em comparação com a análise que foi realizada entre 2004 e 2009, o processo de *peer review* se revela muito mais ambicioso e potencialmente transformador da prática dos Estados. O papel do grupo especializado, formado por Estados com perfil econômico bastante heterogêneo, e dotado de autonomia, aliado à utilização dos critérios objetivos apontados acima estabelecidos através do chamado "*terms of reference*", transformou o acompanhamento que vinha sendo feito pelo Fórum Global, até então, nos seus aspectos metodológicos (a análise se tornou mais profunda), de escopo (mais rigorosa, pautada nos 10 critérios acima expostos), de resultado (além da avaliação da qualidade dos sistemas jurídicos, verifica-se a prática dos Estados) e de acompanhamento (periodicamente, são publicados relatórios sobre cada um dos Estados submetidos ao *peer review*, o que não ocorria na análise empreendida anteriormente)[779].

3.2.1.3.2. Os resultados do processo de *peer review*

Após o lançamento do processo de *peer review*, foram publicados três relatórios dando conta do progresso geral dos trabalhos do Fórum Global, e centenas de relatórios relativos às fases 1 e 2 ou, ainda, fases 1 e 2 combinadas. Obviamente, a análise de todo este conjunto de relatórios, além de inviável, está compreendida fora do escopo deste trabalho. Os seus *resultados gerais*, no entanto, são de suma importância para os fins de aferição da emergência de um costume internacional.

Até o final do ano de 2015, foram realizadas as avaliações relativas às fases 1 e 2, cujos resultados analisaremos no decorrer deste tópico. Esta primeira avaliação – realizada entre 2010 a 2015 – foi considerada a primeira rodada (*first round*) de verificações. A partir do ano de 2016, foi dado início a uma segunda rodada (*second round*) [780] que, neste exato momento, ainda está em andamento, e os poucos resultados disponíveis não nos permitem chegar a quaisquer conclusões seguras. Por esta razão, a análise que será feita neste tópico

---

[779] Cf. OECD. *Tax Co-operation 2010*: *Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. *Op. Cit*., 2010, p. 19-20.

[780] Veja-se: http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/peer-review/ (acesso em 06/09/2018).

se refere, exclusivamente, aos resultados obtidos ao final da primeira rodada finalizada em 2015.

A partir da análise da evolução dos trabalhos relatizados no período, refletida nos relatórios produzidos pelo Fórum Global em 2012, 2013 e 2014, bem como a publicação dos resultados finais da primeira rodada, é possível formular três constatações centrais.

Em primeiro lugar, observa-se que o comprometimento com os padrões internacionais de transparência e troca de informações da maior parte das jurisdições fiscais sujeitas ao processo do *peer review* se encontra devidamente refletido tanto no seu sistema jurídico interno quanto na sua prática. Em 2014, quando os primeiros resultados das fases 1 e 2 foram publicados, abrangendo a maioria das jurisdições fiscais sujeitas ao *peer review*, já se pôde observar esta tendência: para quase todos os elementos analisados, 80% ou mais das jurisdições fiscais analisadas receberam a avaliação "*compliant*" ou "*largely compliant*"[781]. Como consequência desta situação, a ampla maioria das jurisdições fiscais analisadas recebeu a avaliação geral "*compliant*" ou "*largely compliant*"[782].

Em segundo lugar, a evolução dos trabalhos demonstra que as recomendações efetuadas, foram, em regra, observadas pelas jurisdições fiscais. Ou seja: as jurisdições fiscais que, em um primeiro momento, receberam avaliação negativa, alteraram os seus sistemas jurídicos internos e/ou a sua prática. Diante das 968 recomendações que haviam sido feitas, até o ano de 2014, pelo grupo de trabalho do *peer review*, o Fórum Global destaca que, até o referido ano, 92 jurisdições fiscais haviam, em resposta, introduzido – ou, quando menos, proposto – alterações no seu ordenamento jurídico interno ou na sua prática relativas a, aproximadamente, 500 delas[783].

Ademais, merecem especial destaque, neste contexto, os chamados "relatórios suplementares" através dos quais as jurisdições fiscais com avaliação negativa, em um primeiro momento, acabam sendo novamente avaliadas, após a implementação das recomendações feitas pelo grupo de trabalhos[784]. Em razão da nova avaliação devidamente refletida nos relatórios suplementares, diversas jurisdições melhoraram a sua avaliação inicial, tornando-se, em muitos casos, aptas para passarem para a fase 2 da avaliação,

---

[781] Cf. OECD. *Tax Transparency 2014: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 26.
[782] Ibidem, p. 27.
[783] Ibidem, p. 32.
[784] Cf. OECD. *2016 Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews*. 2016, p. 16. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/3a4dca676433deb37b910032fa0848ba# default (acesso em 10/09/2018).

consoante destacam os relatórios de 2012[785], 2013[786] e 2014[787]. Ao menos até o ano de 2014, haviam sido emitidos 24 relatórios complementares[788].

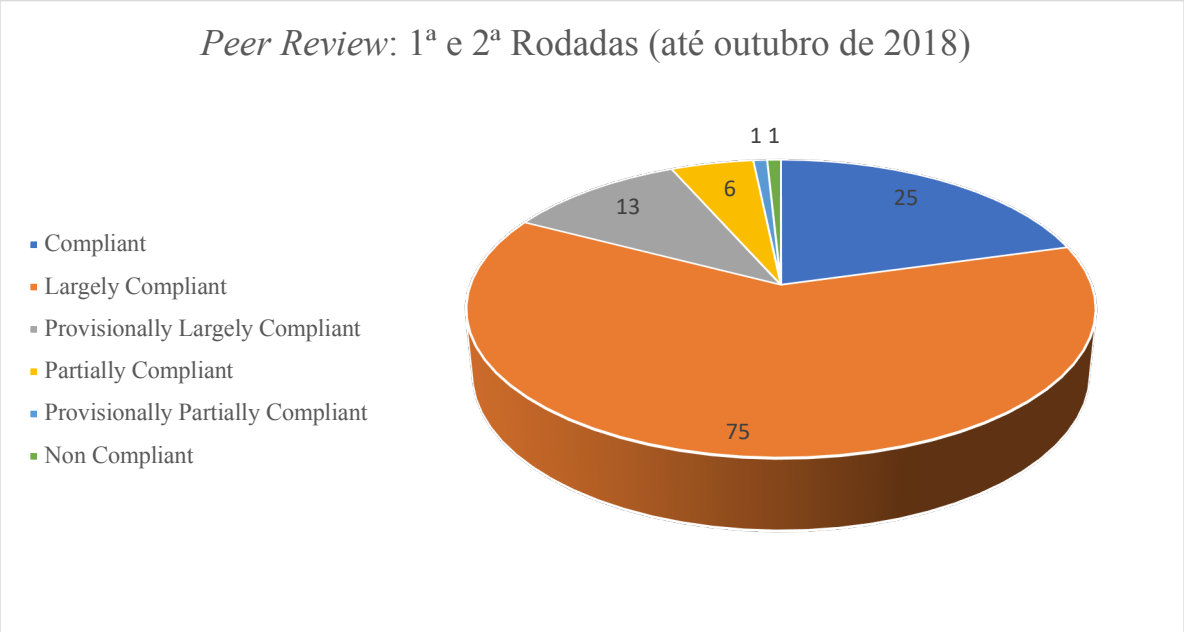
Em terceiro lugar, houve, no decorrer da realização do processo do *peer review*, o aumento da troca efetiva de informações entre as jurisdições analisadas. Este aumento se justifica em função da evolução no acesso das jurisdições às informações relevantes já apontadas no tópico anterior, bem como à celebração de convenções fiscais sobre a troca de informações para fins fiscais e de convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, neste último caso contendo a nova formulação, proposta em 2005, do artigo 26 da Convenção-Modelo, o qual prevê a inaplicabilidade do requisito do interesse interno na informação a ser obtida e a inoponibilidade da legislação de sigilo bancário e de informações quanto à titularidade de entidades jurídicas[789].

Ademais, não se pode perder de vista, também, que, no período apontado, o tempo médio para a realização de troca de informações entre os países caiu, indicando a efetividade da troca de informações, bem como a aplicação de maiores recursos, por parte das jurisdições fiscais, nesta forma de cooperação[790].

No presente momento, a primeira rodada se encontra totalmente concluída, ao passo em que a segunda rodada ainda está em andamento. Até o mês de julho de 2018, considerando ambas as rodadas (a primeira totalmente concluída e a segunda ainda em andamento, porém com alguns resultados parciais já publicados), o Fórum Global avaliou 121 jurisdições fiscais, tendo concluído que 113 – ou seja: aproximadamente 93,39% - são avaliadas como "*compliant*", "*largely compliant*" ou "*provisionally largely compliant*". Vejam-se os dados apontados, em maiores detalhes, no gráfico abaixo[791]:

[785] Cf. OECD. *Tax Transparency 2012: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 32-34
[786] Cf. OECD. *Tax Transparency 2013: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 31.
[787] Cf. OECD. *Tax Transparency 2014: Report on Progress*. *Op*. *Cit*., p. 28
[788] Ibidem.
[789] Ibidem, p. 29.
[790] Cf. OECD. *Tax Transparency 2013: Report on Progress*. *Op*. *Cit*., 2013, p. 32.
[791] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/ (acesso 21/12/2018).

Tabela 4 – Resultado do *peer review*



Fonte: OCDE, sítio eletrônico (veja-se a nota 790).

As informações apresentadas acima demonstram um elevado grau de alinhamento com o padrão internacional de transparência e troca de informações (*EOI Standard*), bem como uma evolução em relação a 2014: neste último ano, 4 jurisdições fiscais haviam sido avaliadas como "*non compliant*", 9 como "*partially compliant*", e 12 que não puderam passar para a fase 2 do *peer review* em razão da ausência – ou de deficiências materiais de maior importância – de alguns dos 10 elementos avaliados[792].

As informações presentes no gráfico acima evidenciam, ainda, uma evolução do número de jurisdições fiscais que foram submetidas ao *peer review*, tendo sido avaliadas em ambas as fases: passou-se de 71 jurisdições fiscais (desconsiderando-se as 12 jurisdições que não lograram êxito em passar para a fase 2), em 2014[793], para 121, em outubro de 2018.

Apenas a título ilustrativo, o Brasil atualmente possui a avaliação "*largely compliant*", sendo considerado "*compliant*" em relação a quase todos os elementos analisados, salvo os elementos B2 e C1, considerados "*in place but*" na fase 1, mas "*partially compliant*" e "*largelly compliant*", respectivamente, na fase 2. Neste sentido, as garantias conferidas pelo Brasil aos contribuintes parecem não se coadunar, ao menos do ponto de vista do grupo do *peer review*, com a necessidade de se promover a efetiva troca de informações, bem como o Brasil não possuiria mecanismos de troca de informações – em

[792] Cf. OECD. *Tax Transparency 2014: Report on Progress*. *Op*. *Cit*., p. 27.
[793] Ibidem, p. 26-27.

especial, convenções fiscais com cláusulas mais "atuais" e "amplas" de troca de informações – suficientes para assegurar que o referido intercâmbio se desse da maneira mais alinhada possível com o padrão internacional[794]. Houve, ademais, reclamações no sentido de que o Brasil estaria demorando demais para efetuar o envio das informações que lhe são solicitadas (fato que afetou a avaliação do elemento C5), tendo, no entanto, sido reconhecida, também, a elevada qualidade das informações transmitidas pelo Brasil[795].

Considerando o conjunto de constatações exposto acima, concluímos que o Fórum Global, através do seu grupo de *peer review*, foi capaz não apenas de formular um padrão internacional de transparência e troca de informações (*EOI Standard*), através da participação das jurisdições fiscais que o compõem, mas também de monitorar e influenciar a progressiva alteração dos sistemas jurídicos internos e da prática das referidas jurisdições, no sentido de convergirem para o referido padrão.

As centenas de relatórios de *peer review* produzidos pelo Fórum Global até os dias de hoje, relativos à primeira e à segunda rodada de avaliações (esta última, ainda incompleta), são uma evidência bastante forte da "prática" dos Estados, expressão aqui compreendida em sentido amplo, de modo a abranger tanto a situação do sistema jurídico interno dos países analisados, quanto da prática de efetiva troca de informações para fins fiscais.

3.2.2. A Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais

A elaboração da Convenção-Modelo para a Troca de Informações Tributárias, além de ter sido o fruto do consenso entre os Estados-Membros da OCDE – *i.e.*, países que, em sua maioria, são desenvolvidos – e diversos paraísos fiscais conforme apontamos anteriormente, representou, também, a corporificação do que o Fórum Global entende como sendo padrões de efetiva transparência e troca de informações para fins fiscais (*EOI Standard*)[796].

---

[794] Cf. OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing, 2013.
[795] Ibidem.
[796] OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002. Introduction, §6: "*6. As mentioned above, the Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices. However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented. Other instruments, including double taxation agreements, may also be used provided both parties agree to do so, given that other instruments are usually wider in scope*."

No presente tópico, analisaremos, em detalhes, as suas disposições para que, desse modo, seja possível compreendermos o real impacto que a assinatura de centenas destas convenções, até o presente momento, representou na prática e na convicção da juridicidade da transparência e da troca de informações dos países. Observar-se-á, durante a análise que será realizada, que muitas das condições anteriormente existentes para a realização da troca de informações – *i.e.*, presentes desde a propositura das Convenções-Modelo de 1928 pela Liga das Nações – fazem-se presentes na Convenção-Modelo proposta em 2002, especialmente no tocante à modalidade do intercâmbio de informações – a pedido – e às hipóteses de recusa por parte do Estado requerido e de garantia de confidencialidade.

Iniciando-se pelo *objeto e escopo* da Convenção-Modelo, o artigo 1º prevê que a troca de informações deverá ocorrer no tocante ao que for previsivelmente relevante (*foreseeably relevant*) para a administração e execução da legislação tributária do Estado requerente. Trata-se de requisito que visa a, por um lado, salvaguar o interesse do Estado-requerido contra os pedidos gerais e demasiadamente amplos – *i.e.*, as chamadas "expedições de pesca" (*fishing expeditions*) – e, por outro lado, evitar que haja qualquer recusa por parte do Estado requerido quando houver a demonstração da relevância do pedido[797].

O dispositivo resguarda a aplicação de garantias e salvaguardas conferidas pela legislação do Estado requerido, desde que ela não impeça ou atrase demasiadamente o intercâmbio das informações[798]. É comum que, em diversos países, os contribuintes sejam notificados previamente à troca de informações, podendo, em certos casos, apresentar defesa. É notório, no entanto, que o dispositivo privilegia a troca de informações e não propriamente a plena salvaguarda dos direitos dos contribuintes, focando na eficiência com que a primeira se dá[799].

Passando-se à *jurisdição*, o artigo 2º determina que nenhum Estado pode ser obrigado a obter informação que não esteja ao alcance da sua jurisdição tributária, ou seja, informações que não estejam sob a sua posse ou na posse de pessoas nele situadas. Os comentários da Convenção-Modelo esclarecem que a restrição contida neste dispositivo não se limita à residência ou nacionalidade dos indivíduos que detenham a informação[800]. A

Disponível em: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf (acesso em 24/08/2018).
[797] Ibidem, p. 05, 15-16.
[798] Ibidem.
[799] Cf. ROCHA, Sérgio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 102.
[800] Ibidem, p. 14.

presente regra, a nosso ver, está em linha com o a ideia de que um Estado não pode executar suas leis para além da sua jurisdição fiscal – *i.e.*, o princípio da territorialidade em sentido formal, tal como restou decido no caso *Lotus*[801].

No tocante aos *tributos cobertos* pela convenção (*escopo substantivo*), compete às partes enumerá-los, sendo certo que a convenção se aplica a todos os tributos substancialmente equivalentes, aos tributos enumerados, que virem a ser introduzidos ou a substitui-los em momento futuro (cf. art. 3º). Trata-se de dispositivo bastante semelhante ao artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação da renda, cumprindo, portanto, a mesma finalidade: assegurar a efetividade da listagem dos tributos[802]. Os comentários esclarecem que os tributos originalmente vislumbrados são aqueles incidentes sobre a renda, capital, riqueza e heranças e doações, não havendo nada a impedir que outros tributos (*e.g.*, tributação sobre o consumo) fossem igualmente previstos[803].

Em relação ao dispositivo destinado às *definições* (art. 4º), merece especial destaque o seu parágrafo 2º o qual prevê que "no tocante à aplicação da Convenção a qualquer momento pelo Estado Contratante, qualquer termo não definido pela Convenção deverá, a não ser que o contexto requeira de outro modo, possuir o mesmo significado que lhe for atribuído pelo Direito do Estado Contratante, de modo que qualquer significado conferido pela lei tributária deverá prevalecer sob o significado conferido ao termo pelas outras leis do Estado Contratante". Este dispositivo reproduz, fielmente, o disposto do artigo 3º, parágrafo 2º da Convenção-Modelo da OCDE destinada a evitar a dupla tributação da renda.

Esta não é a ocasião de discutirmos todas as questões que este dispositivo é capaz de suscitar, bastando pontuar aquela que consideramos ser a mais importante no âmbito específico das Convenções de Troca de Informações para Fins Fiscais.

Esta questão diz respeito à delimitação da função exercida pelo "contexto" no processo de interpretação da convenção. Este conceito deverá ser, com efeito, buscado no artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 que prevê, em seu parágrafo 1º, que "um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade". Assim, não havendo um conceito próprio conferido pela própria convenção ao termo, recorre-se ao contexto, em cuja ausência deve-se aplicar o conceito empregado pela legislação tributária

---

[801] Veja-se o tópico 4.2.2.2 do Capítulo 1.
[802] Cf. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. *Op. Cit.*, p. 603.
[803] Cf. OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. *Op. Cit.*, p. 14.

do Estado Contratante, de modo que, somente se deste ramo do Direito não se puder obter significado algum, o intérprete estará autorizado a recorrer a outros ramos[804].

O artigo 5º é o "coração" da convenção-modelo. Dele se extraem as *disposições que norteiam a troca de informações na modalidade a pedido*, a qual é o objeto da convenção-modelo (os comentários são bastantes claros no sentido de que a troca de informações nas modalidades automática e espontânea não está coberta pela convenção-modelo[805]). Os parágrafos 1º, 2º e 4º cuidam de expurgar os possíveis entraves à troca de informações para fins fiscais.

O parágrafo 1º veda, expressamente, a aplicação do princípio da dupla incriminação, segundo o qual o Estado requerido só estaria obrigado a fornecer informações de natureza fiscal-criminal, caso a conduta em questão também constitua crime fiscal nos termos da sua própria legislação interna. De fato, conforme relatamos anteriormente, ao longo dos seus trabalhos, o Fórum Global dedicou esforços a eliminar, na prática dos Estados, este requisito, presente, por exemplo, na legislação suíça.

O parágrafo 2º cuida de expurgar um outro requisito que constitui um potencial entrave à troca efetiva de informações: o requisito segundo o qual o acesso às informações solicitadas somente pode ocorrer caso o Estado requerido tenha interesse próprio e direto na sua obtenção (*i.e.*, para fins de aplicação da sua própria legislação tributária). Os trabalhos do Fórum Global revelaram que este foi, originalmente, um requisito comum presente na legislação de diversos países, tendo, no entanto, sido progressivamente suprimido.

O parágrafo 4º prevê, fundamentalmente, que o Estado requerido deverá ter autoridade (*i.e.*, competência) para acessar informações detidas por bancos, outras instituições financeiras e quaisquer outros agentes que detenham informações de terceiros, bem como informações relativas à titularidade de companhias, *partnerships*, *trusts* e fundações. Em suma: a convenção-modelo torna a sua legislação de sigilo bancário do Estado inoponível para fins de troca de informações. Sendo possível que o acesso ocorra de modo tanto direito quanto indireto, os comentários à Convenção-Modelo esclarecem que, caso o acesso ocorra de modo indireto (*i.e.*, através de um processo administrativo ou judicial

---

[804] Sobre o tema da interpreção das convenções fiscais, leiam-se: JONES, John F. Avery. The 1992 OECD Model Treaty: Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation. In: European Taxation. Amsterdam: IBFD, 1993 (august); BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. London: Sweet & Maxwell, 2001.
[805] Cf. OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. *Op. Cit.*, p. 20.

específico), ele não pode ser custoso ou longo a ponto de impedir a troca efetiva de informações[806].

O parágrafo 3º, não tratado acima, permite que, nos limites previstos pela legislação do Estado requerido, as informações sejam prestadas na forma de depoimentos de testemunhas e através de cópias autenticadas de documentos oficiais.

O parágrafo 5º detalha as condições formais que devem ser observadas para a apresentação do pedido de solicitação de troca de informações. Os comentários destacam que tais condições se destinam, por um lado, a evidenciar que a informação solicitada seja "previsivelmente relevante" e, por outro lado, a evitar "expedições de pesca", equilíbrio este que não pode ser alcançado na ausência de uma interpretação literal das suas disposições[807].

Dentre as condições listadas, merece especial destaque aquela prevista no item *f*, segundo o qual o Estado requerente está obrigado a declarar que, caso a informação estivesse compreendida nos limites da sua jurisdição fiscal, a informação poderia ser obtida nos termos do seu ordenamento jurídico e das suas práticas administrativas, pois, de outro modo, o Estado requerido poderia negar o pedido. O parágrafo 6º dispõe sobre o procedimento a ser seguido pelo Estado requerido ao receber a solicitação de troca de informações.

Passando-se para o artigo 6º, este detalha as *condições de condução de auditorias fiscais no exterior*. Em suma, o disposito permite que, mediante a expressa autorização do Estado requerido, o Estado requerente envie representantes ao território do primeiro para conduzir procedimentos de fiscalização, autonoma ou conjuntamente, no todo ou em parte. Os comentários destacam que o Estado requerido detém liberdade absoluta para autorizar ou negar a realização de tais procedimentos, bem como estabelecer quaisquer condições que entende serem adequadas para tanto[808]. Além disso, os comentários chamam atenção para o fato de que tal medida pode representar uma alternativa menos custosa para os países em desenvolvimentos que detêm poucos recursos para a preparação de respostas a solicitações de informações[809].

Quanto às *hipóteses de recusa de um pedido de troca de informações* previstas no artigo 7º, nela podemos identificar algumas das hipóteses já previstas nas Convenções-Modelo da Liga das Nações, OCDE e ONU.

---

[806] Cf. OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. *Op*. *Cit*., p. 20.
[807] Ibidem, p. 22.
[808] Ibidem, p. 23.
[809] Ibidem.

As hipóteses apontadas consistem no fornecimento de informações que: (i) o próprio Estado requerente não seria capaz de obter segundo o seu ordenamento jurídico interno ou suas práticas administrativas, ou que não estejam em conformidade com as disposições da Convenção; (ii) ensejam a revelação de segredos de natureza comercial, negocial, industrial ou profissional, o que, no entanto, não permite que assim sejam consideradas todas e quaisquer informações detidas por instituições financeiras ou por terceiros, bem como sobre a titularidade de companhias, *partnerships, trusts* e fundações, pura e simplesmente em virtude destas condições; (iii) sejam protegidas pelo sigilo profissional existente entre cliente e advogado (ou qualquer outro representante legal), desde que as informações digam respeito ao processo relativo à defesa jurídica ou pareceres contendo opinião jurídica; (iv) sejam contrárias à ordem pública, hipótese que, segundo os comentários, diz respeito aos "interesses vitais" propriamente da pessoa envolvida, e que, portanto, devem muito raramente se fazerem presentes[810]; e (v) sejam utilizadas, pelo Estado requerente, para discriminar nacionais do Estado requerido.

Os comentários esclarecem que, uma vez presentes as hipóteses apontadas, o Estado requerido passa a deter discricionariedade para negar (ou não) a troca de informações, sendo plenamente possível que ele decida por prosseguir na troca sem que, neste caso, o sujeito em questão possa alegar qualquer afronta às disposições relativas à proteção da sua confidencialidade[811].

O artigo 8º diz respeito ao dever de *confidencialidade*. Aqui, novamente, repete-se uma disposição que, sendo o fruto de um longo desenvolvimento histórico, fez-se presente, ao menos em parte, nas Convenções-Modelo da Liga das Nações, OCDE e ONU. Trata-se do dever que o Estado requerente assume de tratar as informações que lhe são enviadas de modo absolutamente confidencial, permitindo a sua revelação, apenas, para as autoridades administrativas e judiciárias encarregadas da fiscalização, cobrança e propositura de ação judicial relacionadas aos tributos cobertos pela convenção. A informação deve ser exclusivamente utilizada para este propósito, podendo, ainda, ser revelada em decisões judiciais e julgamentos públicos. A informação só pode ser transmitida a autoridades públicas de outras jurisdições fiscais, que não as do Estado requerente, mediante expressa autorização do Estado requerido.

---

[810] Cf. OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. *Op*. *Cit*., p. 27.
[811] Ibidem, p. 24.

O artigo 9º dispõe sobre os *custos* envolvidos na obtenção e troca de informações. O dispositivo prevê que os custos incorridos com o intercâmbio deverão ser negociados pelos Estados Contratantes. Os comentários esclarecem que, em regra, os custos devem ser suportados pelo Estado requerido quando a informação solicitada estiver compreendida na condução normal dos seus trabalhos para assegurar a execução da sua própria legislação tributária[812]. No entanto, à medida em que tais custos extravasem o que seria necessário para a condução dessas atividades ordinárias, a flexibilidade na negociação quanto à alocação dos custos incorridos pelo Estado requerido torna-se desejável, devendo-se levar em consideração se o Estado requerido possui administração tributária própria para o imposto sobre a renda, a sua capacidade de obter as informações solicitadas, e o volume de informações envolvido[813].

Por fim, o artigo 13 prevê a possibilidade de instauração de procedimento amigável para a solucionar dúvidas porventura existentes na aplicação ou interpretação da convenção. Os demais dispositivos da Convenção-Modelo (artigos 11, 12, 14, 15 e 16), por assumirem importância secundária para os propósitos do presente trabalho (*i.e*., não compõem o núcleo do *EOI Standard*), não serão objeto de análise pontual.

3.2.3. O artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE

Desde a redação conferida ao artigo 26 pela Convenção-Modelo de 1977, este disposito se manteve relativamente inalterado até o ano de 2000. No referido ano, a OECD propôs, como nova alteração ao artigo 26 da Convenção-Modelo, que houvesse a ampliação do escopo da troca de informações. Neste sentido, ao invés de abranger, apenas, os tributos enumerados no artigo 2º, a troca de informações para fins fiscais passou a abranger todo e qualquer tributo. Por esta razão, a OCDE alterou a redação da parte final do parágrafo 1º do artigo 26 para que nele constasse que a troca de informação não estava restrita tanto pelo artigo 1º (escopo subjetivo) quanto pelo artigo 2º (escopo objetivo) da Convenção-Modelo[814].

Passou-se, neste sentido, de uma cláusula do tipo ampla porém limitada (*limited major clauses*), conforme constava das Convenções-Modelo de 1977 e 1992, para uma

---

[812] OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. *Op*. *Cit*., p. 28-29.
[813] Ibidem.
[814] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital* – condensed version (as it read on 21 November 2017), *Op*. *Cit*., commentaries on article 26, p. 495 (parágrafo 10.1).

cláusula do tipo ampla e ilimitada (*unlimited major clause*), nos termos da revisão promovida em 2000.

Em 2005, a OCDE alterou o texto do artigo 26 da sua Convenção-Modelo para, nele, refletir os avanços obtidos com a criação da Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais e os trabalhos empreendidos no tocante ao aprimoramento do acesso a informações bancárias[815]. Na ocasião, a organização, além de ter realizado ajustes de redação de menor importância com finalidade esclarecedora, incluiu dois parágrafos (4º e 5º), estes sim com finalidade nitidamente inovadora.

O parágrafo 4º permitiu que o requisito do interesse nacional direto na obtenção da informação solicitada, caso previsto na legislação interna, não pudesse ser um entrave à obtenção e ao intercâmbio da informação solicitada, de modo a refletir a essência do artigo 5º, parágrafo 2º, da Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais.

O parágrafo 5º determina, expressamente, que os Estados Contratantes não podem se recusar a obter e trocar informações em razão de as informações solicitadas estarem sob o poder de "uma instituição bancária, outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa que detém poderes de agente ou fiduciário". Com isso, o dispositivo ora analisado tornou inoponível a legislação relativa ao sigilo bancário dos Estados Contratantes enquanto justificativa para a recusa à troca de informações, de modo equivalente ao parágrafo 4º do artigo 5º da Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais.

Neste contexto, pode-se afirmar que o artigo 26 da Convenção-Modelo passou a ser uma cláusula ampla e ilimitada de troca de informações, sem qualquer restrição de sigilo bancário ou do requisito do interesse fiscal nacional (*unlimited major clause without a restriction by bank secrets and domestic tax interest requirement*).

Em 2012, uma nova revisão do artigo 26 da Convenção-Modelo foi realizada, ocasião em que o seu parágrafo 2º foi alterado, tendo nele sido incluída uma nova frase, ao final, para permitir que "as informações recebidas pelos Estados Contratantes possam ser utilizadas para outros propósitos [que não apenas fiscais] quando estas informações puderem ser utilizadas para estes outros propósitos, nos termos da legislação de ambos os Estados Contratantes, e a autoridade competente do Estado requerido autorize este uso".

---

[815] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital* – condensed version (as it read on 21 November 2017), *Op. Cit.*, commentaries on article 26, p. 487 e 504 (parágrafos 4 e 19.6).

Desse modo, a nova cláusula de intercâmbio de informações assumiu as feições de uma *cláusula ampla e ilimitada* que, em adição à ausência das eventuais restrições decorrentes da legislação de segredo bancário e do requisito do interesse fiscal nacional, ainda permite o uso da informação recebida para finalidades fiscais e não-fiscais (*unlimited major clause without a restriction by bank secrets and domestic tax interest requirement and possibility to use the information for both tax purposes and non-tax purposes)*.

Em vista do exposto, a versão atual do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE conta com cinco parágrafos que estão em plena sintonia com o espírito da Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais, conquanto possuam menor grau de detalhamento.

O parágrafo 1º do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE traz disposição muito semelhante àquela prevista no artigo 1º da Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais: o objeto da artigo é a troca de informações, em princípio, na modalidade a pedido[816], ainda que, nos seus comentários, a OCDE tenha esclarecido que o parágrafo permite, igualmente, a troca de informações nas modalidades automática e espontânea[817]. Proíbem-se, igualmente, as chamadas "expedições de pesca", muito embora a OCDE prestigie, nos seus comentários, a troca de informações "na maior extensão possível" ("*to the widest possible extend*")[818].

A finalidade da troca de informações é dupla: permitir tanto a aplicação das disposições da Convenção-Modelo, quanto a execução da legislação tributária dos Estados Contratantes. Consoante apontamos anteriormente, desde 2000, a gama de tributos cobertos pela cláusula de troca de informações é a mais ampla possível, ou seja, não se encontra limitada pelos artigos 1º e 2º da Convenção.

O parágrafo 2º do artigo 26 assegura a *confidencialidade* das informações recebidas pelo Estado requerente, possibilitando-lhe revelá-las apenas para as autoridades administrativas e judiciárias responsáveis pela determinação, execução e cobrança do crédito tributário, bem como pela propositura de ações judiciais e o seu respectivo julgamento. Em princípio, as informações recebidas devem ser utilizadas apenas para os propósitos de natureza tributária elencados, sendo possível que elas venham a ser reveladas em determinadas etapas do processo judicial em que há acesso público e decisões judiciais.

---

[816] Cf. XAVIER, Alberto. Troca Internacional de Informações: As Novas Tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 13, Dialética: São Paulo, 2009, p. 14.
[817] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital* – condensed version (as it read on 21 November 2017), *Op. Cit.*, commentaries on article 26, p. 494 (§ 9).
[818] Ibidem, p. 488-491 (§§ 5-6).

O conteúdo deste parágrafo vai ao encontro do disposto do artigo 8º da Convenção-Modelo sobre Troca de Informações para Fins Fiscais, salvo no tocante a um aspecto: o parágrafo 2º do artigo 26 permite que a informação seja utilizada para outros fins, que não fiscais, desde que a legislação de ambos os Estados permita e a autoridade competente do Estado requerido autorize o referido uso. Esta possibilidade foi prevista, apenas, em 2012, data posterior à elaboração da Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais.

O parágrafo 3º do artigo 26 prevê, em suma, três *hipóteses de recusa* da troca de informações: (i) informações cuja obtenção implica a prática de atos administrativos incompatíveis com a legislação ou com as práticas administrativas de qualquer dos dois Estados Contratantes; (ii) informações que não podem ser obtidas nos termos dos ordenamentos jurídicos de quaisquer dos dois Estados Contratantes; e (iii) informações que contém segredos de natureza comercial, negocial, industrial ou profissional, ou, ainda, informações cuja revelação afrontaria a ordem pública.

De modo geral, a OCDE recomenda certa cautela quando da aplicação das hipóteses elencadas acima para a recusa da troca de informações, de modo que as diferenças entre os sistemas jurídicos dos Estados em questão, bem como as garantias conferidas aos contribuintes – *e.g.*, o princípio contra a não auto-incriminação e a proteção do segredo comercial, negocial e industrial – sejam rigorosamente ponderadas no caso concreto para permitir a maior efetividade possível da troca de informações[819].

Nos parece criticável a postura da organização ao reduzir, consideravelmente, a esfera de proteção dos direitos dos contribuintes. A nosso ver, a tônica do processo interpretativo não deveria estar na efetividade, quase que a qualquer custo da troca de informações para fins fiscais, mas no devido equilíbrio e equacionamento desta finalidade com os interesses dos contribuintes, devendo prevalecer, em caso de dúvida, a tutela dos direitos destes últimos sem que isso pudesse ser visto como o descumprimento de uma obrigação convencional. Retornaremos a este ponto mais adiante[820].

Comparando-se o texto deste dispositivo com o enunciado do artigo 7º da Convenção-Modelo sobre Troca de Informações para Fins Fiscais, observa-se que, muito embora ambos convirjam, este último oferece maiores garantias aos Estados requeridos – *i.e.*, que transmitem as informações – e aos seus nacionais e residentes, haja vista que há a

---

[819] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital* – condensed version (as it read on 21 November 2017), *Op. Cit.*, commentaries on article 26, p. 500-504 (§§ 15-19).
[820] Veja-se o tópico 3.2.8 deste capítulo.

previsão de mais hipóteses de recusa da prestação de informações, como é o caso da vedação do uso da informação prestada para discriminar nacionais do Estado que as enviou, e da proteção do sigilo profissional entre advogado e cliente, ambas ausentes no texto do parágrafo 3º do artigo 26, ainda que presentes nos comentários da OCDE[821].

O parágrafo 4º do artigo 26 afasta a eventual aplicação do requisito do interesse nacional na obtenção da informação a ser trocada, adotado por alguns países, na sua legislação interna, como condição para que as autoridades fiscais possam ter acesso a informações com relevância tributária. Nos termos do seu próprio enunciado normativo, o Estado requerido "deverá utilizar os seus mecanismos para a obtenção das informações solicitadas, ainda que ele não não venha a precisar da referida informação para as suas próprias finalidades tributárias". O dispositivo vai ao encontro do parágrafo 2º do artigo 5º da Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais.

Por fim, o parágrafo 5º do artigo 26 torna inoponível a legislação sobre sigilo bancário à troca de informações. Nos termos do referido parágrafo, o Estado requerido "não pode interpretar o parágrafo 3º de modo a recusa da troca de informações simplesmente porque a informação solicitada está sob o controle de um banco, outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa que detém poderes de agente ou fiduciário ou porque a informação refere-se à direitos de propriedade de uma pessoa em outra". Neste sentido, não restam dúvidas acerca da plena convergência entre o presente dispositivo e o parágrafo 4º do artigo 5º da Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais.

De modo geral, há convergência substancial entre as disposições da Convenção-Modelo da OCDE destinada a evitar a dupla tributação da renda e a Convenção-Modelo sobre Troca de Informações para Fins Fiscais.

3.2.4. O artigo 26 da Convenção-Modelo da ONU

O artigo 26 da Convenção-Modelo da ONU reflete, de modo quase idêntico, os exatos termos da redação proposta pela OCDE, em 2005. Neste sentido, é possível afirmar que a cláusula de troca de informações presente na Convenção-Modelo da ONU corresponde a uma cláusula ampla e ilimitada de troca de informações, sem qualquer restrição de sigilo

[821] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital* – condensed version (as it read on 21 November 2017), *Op. Cit.*, commentaries on article 26, p. 494 (§ 9), p. 503 (§ 19.3).

bancário ou do requisito do interesse fiscal nacional (*unlimited major clause without a restriction by bank secrets and domestic tax interest requirement*).

Desse modo, não consta do artigo 26 da Convenção-Modelo da ONU disposição equivalente àquela prevista ao final do parágrafo 2º do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE, segundo a qual a informação obtida pode ser utilizada para finalidade distinta da fiscal, caso o ordenamento jurídico de ambos os Estados Contratantes permita tal uso, e as autoridades do Estado requerido o autorizem. Outra diferença identificada, consiste na previsão de um parágrafo 6º – ausente no artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE – estabelecendo que, mediante consulta, as autoridades competentes deverão desenvolver métodos e técnicas próprios relativos às questões a respeito das quais a troca de informações deverá ocorrer.

Os comentários da ONU diferem dos comentários da OCDE em alguns pontos; em vários deles, tais divergências são pouco substanciais. Destacam-se, dentre as diferenças identificadas, as preocupações expostas por representantes de alguns países com os custos que a troca de informações relativa a todo e qualquer tributo – *i.e.*, não limitada pelo artigo 2º da Convenção-Modelo – poderia dar ensejo[822]. A solução recomendada pela ONU, neste ponto, é a delimitação, pelos Estados, da gama de tributos cobertos pela cláusula de troca de informações a qual pode perfeitamente ir além do rol de tributos previsto no artigo 2º da Convenção-Modelo, de modo a incluir alguns poucos tributos adicionais considerados de maior importância[823].

A ONU possui elevada aptidão em equacionar os interesses dos países desenvolvidos e em desenvolvimento – haja vista, dentre outras razões, a sua composição (quase todos os Estados Soberanos do mundo) – sendo, neste sentido, potencialmente a OI dotada de maior legitimidade internacional[824]. Esta aptidão encontra-se refletida no seu Comitê de *Experts* em Cooperação Internacional para Assuntos Fiscais, cuja composição dos seus 25 membros também reflete a diversidade de sistemas tributários e de desenvolvimento dos Estados[825].

Neste ponto, cumpre que se faça um esclarecimento: o fato de o Comitê de Experts da ONU ser formalmente composto por Estados representativos de diferentes sistemas jurídicos e níveis de desenvolvimento econômico, político e social, não significa que todos

---

[822] Cf. UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. *Op. Cit.*, commentaries to article 26, p. 440 (§ 8.1).
[823] Ibidem.
[824] Cf. WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. *Global Tax Governance: Work in Progress?* Florence: European University Institute, 2011, p. 09-10.
[825] Confira-se, a título ilustrativo, a última resolução que indicou os 25 membros atuais (em 2018) do Comitê: ECOSOC, resolução E/2018/9/Add.1, de 10/08/2017.

detenham igual poder nas deliberações do Comitê, sendo plenamente possível que Estados com maior poder na esfera internacional tenham maior protagonismo na tomada efetiva de decisão.

De todo modo, pode-se dizer que o fato de a Convenção-Modelo da ONU incorporar uma cláusula de troca de informações muito semelhante àquela prevista na Convenção-Modelo da OCDE indica, ao menos *a priori*, a aquiescência dos países em desenvolvimento com esta forma de cooperação internacional, bem como com as medidas que asseguram a sua efetividade, em especial a relativização da proteção dos dados bancários. Voltaremos a tratar desta questão no Capítulo 4[826].

3.2.5. A Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal

Conforme apontamos anteriormente, a Convenção Multilteral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal foi desenvolvida, originalmente, pela OCDE e pelo Conselho da Europa para assinatura pelos seus respectivos Estados-Membros, em 1988. No entanto, em razão da solicitação apresentada pelo G20 na ocasião da reunião de Londres[827], em 2009, foi apresentado um Protocolo, em 2010 (que entrou em vigor em 2011), à Convenção Multilateral para adequá-la à assinatura por toda a comunidade internacional, bem como alinhá-la com os padrões recentemente desenvolvidos de transparência e troca de informações para fins fiscais[828]. O objetivo era ampliar a adesão do *EOI Standard* por parte do maior número possível de jurisdições fiscais[829].

Passando-se aos 32 artigos da convenção, observam-se diversas similaridades com a Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais, bem como algumas diferenças substanciais. Não pretendemos analisar cada um dos artigos, mas apenas os que consideramos mais relevantes.

A primeira diferença identificada já pode ser vista logo no art. 1º da Convenção Multilateral: o seu objeto é a "assistência administrativa em matéria tributária", assim entendida como (i) a troca de informações, incluindo fiscalizações simultâneas e no exterior,

---

[826] Veja-se o tópico 3.1 do capítulo 4.
[827] Veja-se: London Summit, Leader's Statement, 2 April 2009. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf (acesso em 14/10/2018)
[828] Cf. OECD/COUNCIL OF EUROPE. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by 2010 Protocol*. Paris: OECD Publishing, 2011, p. 03.
[829] Confira-se: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm (Acesso em 14/10/2018)

(ii) assistência para a recuperação de tributos, e (iii) serviço de documentos. Logo se vê a ampliação significativa do escopo da assistência administrativa no âmbito da Convenção Multilateral quando comparado aos demais instrumentos já analisados, ainda que haja possibilidade de os Estados signatários fazerem reservas a este respeito, limitando o escopo de aplicação da Convenção (cf. art. 30).

Em linha com os demais instrumentos, a pretensão da Convenção Multilateral é a extensão da troca de informações para o maior número possível de tributos (cf. artigo 2º).

Diversamente dos instrumentos analisados anteriormente, a Convenção Multilateral disciplina, não apenas a troca de informações segundo o critério do que seja "previsivelmente relevante" na modalidade a pedido (cf. art. 5º), como também nas modalidades automática (cf. art. 6º) e espontânea (cf. art. 7º). No entanto, o artigo 6º possui eficácia contida na medida em que apenas prevê a possibilidade de realização da troca automática de informações, condicionando-a, no entanto, ao "acordo mútuo" no tocante à categoria de casos sobre a qual ela versará, bem como aos procedimentos aplicáveis para tanto. No caso da troca espontânea, o artigo 7º enumera cada uma das hipóteses em que ela deverá ocorrer. Entretanto, tais hipóteses, embora amplas, muitas vezes ou bem fogem ao controle de cada Estado-parte isoladamente na Convenção, ou bem guardam ampla subjetividade na sua análise, de modo a dificultar a identificação dos casos em que o Estado-parte faltou com o seu dever de informar.

Os artigos 8º e 9º tratam, respectivamente, das fiscalizações simultâneas e realizadas no exterior. Em ambos os casos, há apenas a previsão da sua possibilidade, sem a prescrição de um dever propriamente de conduzí-las diante do caso concreto. Caberá, neste sentido, sempre às autoridades fiscais em questão decidirem sobre a sua conveniência, sendo fundamental a sua concordância: no caso da realização das fiscalizações simultâneas, haja vista que qualquer procedimento simultâneo demanda uma participação ativa de ambas as Administrações Fiscais em questão; e, mais ainda, na hipótese de condução de procedimentos de fiscalização em outra jurisdição fiscal, uma vez que esta última deverá concordar, expressamente, com a entrada das autoridades fiscais estrangeiras em seu território, sob pena de violação do princípio da territorialidade em sentido formal.

Conforme evidenciamos anteriormente, a OCDE recomenda, nos comentários à sua Convençã-Modelo destinada a evitar a dupla tributação, a realização das técnicas de obtenção de informações ora tratadas, conquanto o artigo 26 da Convenção-Modelo não possua nenhuma cláusula semelhante às aqui tratadas.

Os artigos 11 a 16 tratam da recuperação de créditos tributários dotados de certeza e liquidez, ou seja, que não sejam mais passíveis de discussão quanto ao seu montante (*i.e.*, aspectos quantitativos) e exigibilidade. Os referidos artigos encontram paralelo no artigo 27 das Convenções-Modelo da OCDE e da ONU.

Os artigos 18 a 23 tratam dos requisitos formais necessários para a assistência administrativa, hipóteses de recusa da troca de informações, inoponibilidade de regras de sigilo de informações bancárias, financeiras, ou detidas por terceiros, inaplicabilidade do requisito do interesse nacional próprio e direto na informação a ser obtida, bem como da confidencialidade das informações transferidas, de modo bastante semelhante à Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais. Por esta razão, não entraremos em maiores detalhes relativos a tais dispositivos.

Por fim, o artigo 26 trata dos custos incorridos com a assistência administrativa de modo convergente com as recomendações feitas ao artigo 9º da Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais: os custos ordinários ficam a cargo do Estado requerido, ao passo em que os custos extraordinários ficam a cargo do Estado requerente.

Esta breve análise já é capaz de demonstrar que há uma clara convergência da Convenção Multilateral com os demais instrumentos já analisados até o presente momento. Neste sentido, a Convenção Multilateral é outro instrumento jurídico que vem a conferir substrato jurídico ao *EOI Standard*, e, tal como os outros instrumentos jurídicos, representa a expressão da *opinio juris* dos Estados, e figura-se como potencial generalizador da prática internacional.

3.2.6. Convenções e iniciativas regionais relativas à transparência e troca de informações para fins fiscais

No presente momento, analisaremos a importância que diversas iniciativas de natureza regional tiveram para a generalização da prática relativa à transparência e troca de informações para fins fiscais, especialmente na modalidade a pedido. A finalidade deste tópico é, neste sentido, demonstrar que movimentos paralelos àquele observado no âmbito das principais OIs destinadas à formulação e desenvolvimento de políticas tributárias internacionais – *i.e.*, a ONU e OCDE – também deram respaldo à transparência e à troca de informações para fins fiscais enquanto pilar central de apoio da cooperação fiscal internacional.

De modo geral, tais "movimentos paralelos" àqueles observados na ONU e OCDE convergiram com os esforços destas duas últimas OIs, resulado na produção de instrumentos de *soft law* e *hard law* que serão analisados na sequência.

3.2.6.1. Convenção Nórdica para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal

A Convenção Multilateral para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, analisada anteriormente, não foi a única iniciativa multilateral que se respaldou na troca de informações como um dos pilares de apoio da cooperação fiscal internacional. Merece destaque, neste sentido, a Convenção Nórdica para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal ("Convenção Nórdica"), em vigor, celebrada entre a Finlândia, Suécia, Noruega, Dinamarca e Islândia.

A Convenção Nórdica se assemelha, em diversos pontos, à Convenção Multilateral da OCDE, haja vista as influências exercidas pela primeira na redação desta última[830].

Além de permitir a troca de informações, a convenção prevê mecanismos de assistência administrativa para a coleta de créditos tributários, troca de informações nas modalidades a pedido, automática e espontânea, abrangendo uma gama bastante ampla de tributos (diretos e indiretos), fiscalizações simultâneas, serviços de documentos, e a possibilidade de presença de autoridades fiscais estrangeiras durante procedimentos de fiscalização.

No tocante à troca de informações automática, a Convenção Nórdica é considerada um instrumento pioneiro, haja vista que, desde 1972 (data da assinatura da sua versão original), as partes signatárias já se encontravam obrigadas a transmitir, automaticamente, determinadas informações expresssamente detalhadas pela própria convenção, tendo tal disciplina se mantido até a sua última versão, em 1991[831].

Neste ponto, portanto, é possível afirmar que a Convenção Nórdica vai bastante além da Convenção Multilateral da OCDE; conforme observamos no tópico anterior, a Convenção Multilateral da OCDE apenas faculta a possibilidade de troca automática, sem criar qualquer obrigação jurídica específica. Por todas essas razões, não devem pairar dúvidas quanto à

---

[830] Cf. VALKAMA, Maria. The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013, p. 218.
[831] Ibidem, p. 202-203 e 210.

aptidão da Convenção Nórdica para se figurar como elemento evidenciário da prática internacional relativa à troca de informações na modalidade a pedido (*i.e.*, *EOI Standard*).

3.2.6.2. Convenção Andina sobre a Tributação da Renda e do Capital

Uma segunda convenção multilateral regional que merece destaque é a Convenção Andina sobre a Tributação da Renda e do Capital ("Convenção Andina"), em vigor, celebrada pelos seguintes Membros da Comunidade Andina: Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela.

Nesta convenção multilateral, a troca de informações na modalidade a pedido é, novamente, o instrumento, por excelência, de proteção das bases imponíveis dos seus Estados Contratantes. O seu artigo 19 prevê que "as autoridades competentes dos Estados Membros deverão se consultar entre si e trocar as informações necessárias para resolver, por procedimento amigável, quaisquer dificuldades ou dúvidas que poderão sugir na implementação desta decisão e para estabelecer os controles administrativos para a prevenção de fraude e evasão fiscal"[832].

Na sequência, o dispositivo ora comentado estabelece garantias aos contribuintes no tocante à confidencialidade das informações trocadas em linha com as garantias previstas pelas convenções-modelo analisadas anteriormente (*i.e.*, impossibilidade de a informação ser repassada para qualquer outra autoridade que não as responsáveis pela fiscalização e cobrança do crédito tributário, e a vedação à adoção de medidas administrativas contrárias às leis e práticas administrativas do outro Estado Contratante, obtenção de informações que não possam ser obtidas nos termos da legislação ou das práticas administrativas do outro Estado Contratante e fornecimento de informações que sejam capazes de revelar segredos comerciais, negociais, industriais e professionais ou informação contrário à ordem pública).

A Convenção Andina revela, neste sentido, convergência com o *EOI Standard*. A referida convergência, no entanto, não é absoluta, haja vista que não é possível identificar, no texto da convenção, disposições equivalentes aos parágrafos 4° e 5° da Convenção-Modelo da OCDE (*i.e.*, a inoponibilidade do requisito do interesse nacional na obtenção da informação solicitada e da legislação de sigilo de informações financeiras e de titularidade de entidades jurídicas).

---

[832] Confira-se, a referida convenção, no seguinte endereço eletrônico: http://internationaltaxtreaty.com/download/bolivia/dtc/Andean%20Community-DTC-May-2004.pdf (acesso em 01/11/2018).

Entretanto, cremos haver um alinhamento substancial do mecanismo de troca de informações ora analisado e o *EOI Standard*, sendo a Convenção Andina apta a demonstrar a generalização da prática internacional, sobretudo sob a perspectiva de países latino-americanos em desenvolvimento.

3.2.6.3. Convenção da Comunidade dos Estados da África Oriental

Merecem destaque, também, para a demonstração da generalização e uniformidade da prática internacional de troca de informações na modalidade a pedido, os trabalhos empreendidos pela Comunidade dos Estados da África Oriental (*East African Community*), composta pelas seguintes nações africanas: Burundi, Quênia, Ruanda, Tanzânia e Uganda[833].

Não compete, neste ponto, analisar os propósitos de integração econômica e política da Comunidade dos Estados da África Oriental. Cumpre, no entanto, destacar que os seus Estados-Membros celebraram a Convenção da Comunidade dos Estados da África Oriental sobre a Tributação da Renda, a qual possui cláusula de troca de informações para fins fiscais. No presente momento, não obstante todos os Estados terem assinado a referida convenção, ela apenas foi ratificada por Ruanda e Quênia, razão pela qual se encontra em vigor, apenas, em relação a estes dois países.

As linhas mestras da convenção ora analisada seguem a Convenção-Modelo da ONU, não tendo se distanciado substancialmente desta última no tocante à assistência administrativa na forma de troca de informações para fins fiscais[834]. Por esta razão, parece correta a conclusão de que a Convenção da Comunidade dos Estados da África Oriental sobre a Tributação da Renda reflete, em grande medida, o *EOI Standard*[835]. Por esta razão, a referida convenção é mais uma evidência hábil a demonstrar a prática internacional relativa à troca de informações na modalidade a pedido.

Deve-se chamar atenção, ainda, a elaboração, em 2012, de uma Convenção-Modelo elaborada pela Comunidade dos Estados da África Oriental, cuja finalidade é ser uma diretriz

---

[833] Com exceção do Quênia, todas as nações citadas se figuram no rol dos países menos desenvolvidos do mundo elaborado pela ONU e atualizado anualmente. Confira-se: https://www.un.org/development/desa/dpad/least-developed-country-category/ldcs-at-a-glance.html (acesso em 01/11/2018).

[834] Cf. DUBUT, Thomas. The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda. In: BRICS and the Emergence of International Tax Coordination. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 334-335.

[835] Cf. DUBUT, Thomas *et al*. Comprehensive Tax Treaties and Tax Information Exchange Agreements: Assessing Exchange of Information Mechanisms to Ensure Transparency in a Globalized World from the Perspective of Developing Countries. In: *Bulletin for International Taxation*, 72. Amsterdam: IBFD, 2018.

para as negociações futuras do bloco regional com os demais Estados (*i.e.*, não-membros)[836]. Tal como a convenção multilateral, a referida Convenção-Modelo segue as linhas mestras da Convenção-Modelo da ONU, dela não se afastando no tocante à cláusula de troca de informações para fins fiscais[837].

Cumpre destacar que Uganda e Quênia celebraram a Convenção Multilateral para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, sendo que a referida convenção já se encontra em vigor em relação ao primeiro país. Com exceção de Burundi, todos os demais Estados-Membros da Comunidade dos Estados da África Oriental participam do Fórum Global, tendo se comprometido com a adoção dos seus padrões internacionais de troca de informações – no caso, o *EOI Standard*.

Diante do exposto, entendemos que tanto a convenção multilateral (enquanto instrumento de *hard law*) quanto a convenção-modelo (enquanto instrumento de *soft law*), a prática internacional de transparência e troca de informações na modalidade a pedido, aqui, com o foco na prática de alguns dos países de menor desenvolvimento do mundo, pertencentes ao continente africano.

3.2.6.4. Fórum das Administrações Fiscais Africanas

O Fórum das Administrações Fiscais Africanas (*African Tax Administration Forum – ATAF*) reúne quase 40 Estados africanos, e merece destaque para os propósitos do presente trabalho em razão dos seus trabalhos destinados à generalização da prática de troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido, nos termos do *EOI Standard*.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que, no âmbito da ATAF, foi proposta a Convenção Multilateral para a Assistência Administrativa para Fins Fiscais. Esta convenção multilateral prevê a assistência administrativa na forma de troca de informações para fins fiscais, a realização de fiscalizações tributárias no exterior, ou simultaneamente, bem como a assistência para a coleta de créditos tributários.

Em segundo lugar, a ATAF elaborou uma convenção-modelo para evitar a dupla tributação da renda e combater a elisão e evasão fiscal em relação a impostos incidentes

---

[836] Cf. DUBUT, Thomas. The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda. *Op. Cit.*, p. 333-334.
[837] Ibidem.

sobre a renda[838]. A referida convenção-modelo tem, como finalidade, ser uma diretriz para a celebração de convenções internacionais entre os seus Estados participantes e os demais Estados. O seu artigo 26 dispõe sobre a troca de informações para fins fiscais. A sua redação é, com efeito, idêntifica à redação do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE, nos termos da atualização realizada em 2012. Neste sentido, não há dúvidas de que a Convenção-Modelo da ATAF reflete, com precisão o *EOI Standard*.

Em terceiro lugar, a ATAF possui, como uma das suas funções institucionais, a promoção da troca de informações na modalidade a pedido, nos termos do *EOI Standard*[839], conquanto reconheça muitas das dificuldades institucionais e estruturais dos seus Estados participantes[840].

Dentre as principais dificuldades, se destacam [841]: (i) os sistemas jurídicos inadequados para assegurar que as informações relevantes estarão à disposição das autoridades fiscais; (ii) a ineficiência da legislação para garantir o acesso às informações relevantes; e (iii) a ausência de capacidade administrativa de algumas administrações fiscais para lidar com o volume de solicitações de trocas de informações que lhe são feitas.

Com a finalidade de superar muitas destas dificuldades, a ATAF e a OCDE redigiram, conjuntamente, em 2012, um guia prático sobre a troca de informações para países em desenvolvimento[842].

3.2.6.5. Comunidade para o Desenvolvimento Sul-Africano

A Comunidade para o Desenvolvimento Sul-Africano (*Southern African Development Community – SADC*) também contribuiu para a generalização da prática de troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido. A Comunidade conta, atualmente, com 16 membros[843].

---

[838] Confira-se: https://irp-cdn.multiscreensite.com/a521d626/files/uploaded/ATAF%20Model%20Tax%20Agreement_Highres.pdf (acesso em 02/11/2018).
[839] Confira-se: https://www.ataftax.org/Exchange-of-information (acesso em 02/11/2018).
[840] Sobre as críticas apresentadas pelos países em desenvolvimento africanos a respeito da troca de informações na modalidade a pedido, veja-se o tópico 3.2.8 do presente capítulo.
[841] Cf. DUBUT, Thomas. The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda. *Op. Cit.*, p. 337.
[842] Veja-se: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/practical_guide_exchange_of_information.pdf (acesso em 02/11/2018).
[843] Confira-se: https://www.sadc.int/# (acesso em 02/11/2018).

A sua principal contribuição consistiu na elaboração de um memorando de entendimentos relativo à cooperação em matéria tributária e assuntos relacionados, formalizado em 2002, o qual, apenas, estabelece objetivos a serem alcançados e não possuem aptidão para vincular os Estados-Membros da Comunidade[844].

A despeito da sua natureza de instrumento não jurídico (*i.e.*, *soft law*), o documento não deixa dúvidas quanto à importância da troca de informações enquanto meio necessário de cooperação internacional entre as jurisdições fiscais. Neste sentido, o documento trata de diversas questões, tais como a criação de uma base de dados comum e de acesso público, o desenvolvimento de capacidade profissional e operacional para a troca de informações, bem como a necessidade de celebrar tratados e desenvolver guidelines para a troca de informações para fins fiscais.

Desse modo, apesar de o presente memorando não ser um instrumento hábil para a demonstração do estágio atual da prática internacional, ele contribuir para evidenciar a *opinio juris* dos Estados que dele foram signatários no sentido acerca da juridicidade do *EOI Standard*.

3.2.7. O FATCA

Com a finalidade de evitar que contribuintes norte-americanos mantivessem contas em instituições financeiras estrangeiras não declaradas à Administração Tributária Norte-Americada (*Internal Revenue Service - IRS*), o Congresso dos EUA aprovou, em 2010, o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), previsto nas seções 1.471 a 1.474 do Código de Imposto de Renda Norte-Americano (*Internal Revenue Code*). O referido regime possui muitos detalhes cuja análise extravasaria o objeto do presente trabalho. Portanto, nos deteremos à análise da sua essência e, em especial, das suas repercussões na comunidade internacional, no tocante aos esforços então empreendidos para a promoção da troca de informações para fins fiscais.

O FATCA decorreu da preocupação das autoridades administrativas dos EUA com a elisão e (especialmente) evasão fiscal internacional ocorrida mediante a ausência de informações relativas ativos financeiros detidos por contribuintes norte-americanos no exterior (especialmente em paraísos fiscais), mas que jamais haviam sido declarados ao fisco

---

[844] Confira-se: https://www.sadc.int/files/4413/5333/7922/Memorandum_of_Understaning_in_Cooperation_in_Taxation__Related_Matters.pdf (acesso em 02/11/2018).

norte-americano, o que ocasionava uma perda de arrecadação tributária bilhonária[845]. Neste contexto, a troca de informações a respeito dos ativos detidos no exterior foi vista como o principal instrumento para assegurar a eficácia da legislação tributária norte-americana.

Nos termos do FATCA, compete às instituições financeiras estrangeiras, dentre outras obrigações impostas pelo regime, identificar contas-corrente por elas mantidas no exterior detidas por contribuintes norte-americanos ("*united states accounts*") e informar ao fisco norte-americano, anualmente, dados relativos tanto ao detentor (*e.g.*, nome e endereço) quanto à conta-corrente em si (*e.g.*, número, valor, balanço, entradas, saídas e pagamentos)[846].

A penalidade para o descumprimento do regime consiste na retenção de imposto de renda, à alíquota de 30%, sobre o montante bruto do rendimento pago por qualquer fonte norte-americana a qualquer instituição financeira estrangeira que não preencha os requisitos elencados de prestação de informações de contas bancárias de contribuintes norte-americanos[847]. A retenção de 30% deverá ser realizada, também, pela própria instituição financeira estrangeira sempre que houver o pagamento de um rendimento a uma outra instituição financeira estrangeira que não cumpra com os seus deveres perante o FATCA (*passthru payments*)[848]. O objetivo desta regra é impedir que uma instituição financeira estrangeira escape à aplicação do FATCA, através do investimento no mercado-norte americano por intermédio de uma outra instituição financeira estrangeira participante do FATCA[849].

Em termos econômicos, a instituição financeira estrangeira que não cooperar, nos termos elencados, fica impossibilitada de atuar no mercado financeiro norte-americano, bem como em parte do mercado internacional (*i.e.*, em transações realizadas com outras instituições que tenham aderido ao FATCA), em razão do ônus tributário decorrente da retenção elevada que lhe é imposta.

A par de questões relativas aos elevados custos de conformação com o regime que passou a ser enfrentado por instituições financeiras estrangeiras, estas se viram diante de um grande impasse: em determinadas jurisdições fiscais, a legislação interna impunha um forte sigilo bancário que impedia que a instituição financeira enviasse as informações de

---

[845] Cf. GUPTA, Avinash. The Foreign Account Tax Compliance Act. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013, p. 225.
[846] Cf. U.S. Internal Revenue Code, 26 USC § 1.471 (b) (1) (c) (1).
[847] Cf. U.S. Internal Revenue Code, 26 USC §§ 1.471 (a) e 1.473 (1) (A).
[848] Cf. U.S. Internal Revenue Code, 26 USC § 1.471 (b) (D).
[849] Cf. TELLO, Caroll. FATCA: Catalyst for Global Cooperation oin Exchange Tax Information. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 97.

contribuintes norte-americanos e suas respectivas contas bancárias à Administração Tributária dos EUA. Em função deste problema, foram desenvolvidos modelos de Acordos Inter-Governamentais (*Inter-Governmental Agreements – IGA*) para que os entraves presentes na legislação interna dos Estados não impedissem o adimplemento, por parte das instituições financeiras, com o FATCA.

Foram desenvolvidos, fundamentalmente, dois modelos de acordos: o "IGA 1" e o "IGA 2".

Nos termos do IGA 1, a instituição financeira estrangeira não transmite as informações exigidas, consoante as disposições do FATCA, diretamente ao fisco norte-americano; ao invés disso, as informações são, primeiramente enviadas ao fisco local o qual, na sequência, as reenvia ao fisco norte-americano, através de mecanismos de troca automática de informações previstos em quaisquer das convenções internacionais celebradas entre as partes (analisadas anteriormente)[850]. Há, no caso do IGA 1, a possibilidade de os EUA, reciprocamente, enviar informações, equivalentes àquelas exigidas pelo FATCA, ao Estado Contratante[851].

Nos termos do IGA 2, por outro lado, as instituições financeiras estrangeiras reportam diretamente ao fisco norte-americano – *i.e.*, o fisco local não intermedia esta comunicação, havendo troca de informações entre os Estados em questão apenas no tocante a detentores de contas bancárias recalcitrantes[852].

Diante deste panorama geral e não exaustivo do FATCA, impõe-se algumas reflexões.

Primeiramente, merece destaque o fato de que o FATCA se insere em um movimento maior, de promoção de transparência e troca de informações para fins fiscais, que o precedeu. No entanto, o FATCA, a despeito da sua convergência com os rumos das políticas internacionais promovidas por diversas OIs e pelo G20, representou um grande salto em direção à troca automática de informações, ao passo em que, no mundo, o "consenso" formado, envolvendo a maior parte dos países, girava em torno da troca de informações na modalidade a pedido.

Em virtude da sistemática de aplicação do FATCA, pautada pela celebração de IGAs em que pode haver tratamento recíproco entre os Estados Contratantes, o referido regime

---

[850] Cf. TELLO, Caroll. FATCA: Catalyst for Global Cooperation oin Exchange Tax Information. *Op. Cit.*, p. 93

[851] Ibidem.

[852] Ibidem, p. 94.

está agindo como um verdadeiro "catalisador"[853] da transparência e da troca de informações para fins fiscais, sobretudo da troca de informações automática[854] (veja-se o tópico 4.4). Com efeito, o unilateralismo praticado por apenas um Estado foi capaz de impulsionar um processo de natureza multilateral[855].

A despeito do efeito do FATCA nos rumos da cooperação fiscal internacional, não se pode deixar de notar que o regime se revela criticável sob diversos pontos de vista.

Em primeiro lugar, o FATCA afronta a territorialidade em sentido formal, corolário da soberania fiscal, consoante se extrai da decisão proferida pela CPJI no caso *Lotus*[856].

Por um lado, não é contrário ao Direito Internacional Público a criação de deveres instrumentais para pessoas situadas para além dos limites territoriais de um Estado, sendo certo que o domínio de validade das suas normas não está adstrito a tais limites, podendo-se projetar extraterritorialmente. Neste contexto, deverá o Estado se valer de um elemento de conexão que pode ser tanto a residência (subjetivo) quanto a fonte (objetivo). O FATCA se vale da fonte como elemento de conexão, submetendo as instituições financeiras não residentes à retenção de 30% do montante bruto de determinados rendimentos pagos por fontes de pagamento situadas nos EUA. Ou seja: a ameaça da retenção de 30%, conquanto criticável sob diversos aspectos, não viola, por si só, a soberania fiscal dos demais Estados.

Por outro lado, cremos haver ofensa à territorialidade em sentido formal na pretensão de obrigar instituições financeiras estrangeiras a efetuar a retenção do imposto em relação a todo e qualquer pagamento realizado, no exterior, a outras instituições financeiras que não cumpram com as obrigações previstas pelo FATCA, haja vista que, neste caso, os EUA estarão a executar a sua legislação interna fora dos seus limites territoriais[857]. Desse modo, a verdadeira agressão ao princípio da territorialidade em sentido formal está nos deveres de retenção relativos aos chamados "*passthru payments*".

Em segundo lugar, o FATCA se revela bastante criticável, também, sob a perspectiva da tutela conferida pelos Estados ao singilo bancário, muitas vezes parte integrante do conjunto de direitos e garantias conferidas pela sua Constituição, fato que torna a sua

---

[853] Cf. TELLO, Caroll. FATCA: Catalyst for Global Cooperation oin Exchange Tax Information. *Op. Cit.*, p. 102.
[854] Veja-se o tópico 4.3 deste capítulo.
[855] Cf. KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale. Op. Cit.*, p. 672-677.
[856] Veja-se o tópico 4.2.2.2 do capítulo 1.
[857] Cf: SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplificação do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al* (Coord.) *Transparência Fiscal e Desenvolvimento*: Homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 503.

supressão, senão impossível, extremamente lenta, não sendo possível a sua derrogação em razão de convenção internacional celebrada. Sabe-se, no entanto, que o movimento global atualmente observado tem reduzido e relativizado o direito ao sigilo bancário conferido pelos países aos seus residentes.

Por fim, o FATCA merece crítica, ainda, sob a ótica da eficiência e da praticabilidade, uma vez que a busca da eficiência e o uso da praticabilidade em favor da administração tributária não podem desprezar direitos e garantias constitucionais e legais assegurados aos contribuintes e os custos desproporcionais incorridos na observância do regime pelas instituições financeiras estrangeiras[858].

3.2.8. Críticas à transparência e à troca de informações para fins fiscais

O movimento descrito acima de progressiva promoção da transparência e de troca de informações para fins fiscais não está, no entanto, livre de críticas. Na sequência, apresentaremos algumas das nossas observações acerca de toda a trajetória observada, bem como as críticas apresentadas pela literatura especializada.

O primeiro aspecto que merece destaque é o fato de que houve a progressiva relativização e mudança de perfil das garantias dos contribuintes no decorrer do processo descrito. A garantia ao sigilo bancário e de informações quanto à titularidade de entidades jurídicas, originalmente tutelada pelas jurisdições fiscais, passou a ser vista como um entrave à troca e informações, o que levou os Estados mais interessados nesta forma de cooperação a declarar uma verdadeira guerra contra tal garantia, desde o início dos anos 2000. No contexto atual, pode-se dizer que houve uma mudança de foco das garantias ofertadas aos contribuintes; a tônica, com efeito, passou a ser a proteção ao segredo comercial, negocial, industrial e profissional, como razões legítimas à recusa da prestação de informações.

Esta mudança na tônica conferida aos direitos dos contribuintes se provou ser, com efeito, incompatível com o ordenamento jurídico interno de alguns Estados, sobretudo aqueles em que o sigilo bancário é tratado como uma garantia constitucional, como é o caso do Brasil. Ao menos até o advento da Lei Complementar nº 105/2001 cujo artigo 6º permitiu que o acesso a informações financeiras de pessoas físicas ou jurídicas ocorresse bastando a

---

[858] Cf. SANTOS, Ramon Tomazela; TAKANO, Caio Augusto. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (Fatca) e os seus Impactos no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Reflexões a partir das Perspectivas da Efiência, da Praticabilidade e da Proporcionalidade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 226, São Paulo: Dialética, 2014.

existência de ação fiscal ou processo administrativo em curso, a quebra de sigilo bancário só era possível, no Brasil, através da instauração de processo judicial e da obtenção de ordem judicial expressa.

Este dispositivo normativo foi, no entanto, questionado perante o Supremo Tribunal Federal (STF) por, supostamente, afrontar os incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal cuja leitura expressaria a proteção ao sigilo de informações financeiras e bancárias. Em 2016, o STF se pronunciou a favor da constitucionalidade do dispositivo, haja vista que ele seria capaz de promover o princípio da isonomia em matéria tributária, através do princípio da capacidade contributiva, bem como assegurar proteção ao sigilo dos dados dos contribuintes[859].

A despeito disso, defende-se, na literatura especializada, que a observância dos "padrões internacionalmente aceitos" de transparência e troca de informações implicaria afronta à Constituição Federal Brasileira, haja vista não ser a medida apta a passar pelo teste de proporcionalidade, tendo-se em vista a finalidade buscada e os direitos dos contribuintes sacrificados para tanto[860].

Neste contexto, um enfoque diverso do tema da transparência sugere que, ao invés de concentrar os esforços internacionais na promoção da transparência do contribuinte perante o Fisco, o caminho inverso deveria ser trilhado: o Fisco é que deveria ser transparente perante o contribuinte[861]. Para tanto, as normas tributárias e os regulamentos e as práticas administrativas devem ser dotados de maior clareza, simplicidade e objetividade, a a fim de conferir maior segurança jurídica aos seus destinatários.

Ana Paula Dourado é, também, crítica do padrão internacional de transparência e troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido. Em artigo publicado sobre o tema[862], a autora analisa o *EOI Standard* sob a perspectiva da sua validade enquanto *standard* internacional. O critério jurídico proposto pela autora para que seja conferida validade ao

---

[859] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 601.314-SP. Rel. Ministro Edson Fachin. Plenário. Data do Julgamento: 17/02/2016.

[860] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution. In: *Derecho Tributario y Derechos Humanos – Diálogo en el México y el Mundo*. César Alejandro Ruiz Jiménez (Coord.). Tirant lo blanch: Ciudad de México, 2016, p. 466-467.

[861] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System. In: *British Tax Review*, n. 05. London: Sweet & Maxweill, 2013, p. 677-678; VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al*. Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. *Op. Cit*., p. 140-155.

[862] DOURADO, Ana Paula. *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*. EUI Working Paper RSCAS 2013/11, 2013. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/RSCAS_2013__11..pdf (acesso em 18/12/2018).

EOI Standard consiste na troca de informações que sejam "previsivelmente relevantes" – *i.e.*, não se admitindo as "expedições de pesca" – com respeito às salvaguardas internas, proibição da revelação de segredos profissionais, e garantia de que as informações sejam confiáveis (*i.e.*, fidedignas) e protegidas por direitos de confidencialidade[863].

O ponto que, para a referida autora, parece colocar em xeque a validade do *EOI Standard* é justamente a incapacidade do referido *standard* em assegurar aos contribuintes as garantias de confidencialidade e de que uso adequado das informações fornecidas (*i.e.*, apenas para o cálculo do montante do crédito tributário devido), haja vista que, neste ponto, o referido *standard* apenas assegura ao contribuinte o direito de não-discriminação em operações internacionais[864]. Cumpre lembrar, neste ponto, que o *EOI Standard* impõe, tão somente, que o Estado requerente confira às informações obtidas a mesma proteção que seria conferida às informações obtidas internamente, sem estabelecer o *conteúdo* de tais garantias.

A autora destaca ainda o risco de o critério da previsível relevância não ser observado no caso concreto e, ainda, a ausência de direitos procedimentais do contribuinte no procedimento de troca de informações, cujo principal risco é a eventual troca de informações obtidas por meios ilícitos[865].

Semelhante posicionamento é também defendido por Leo Neve, para quem o *EOI Standard* não é legítimo em virtude da ausência da previsão substancial dos direitos de defesa que o Estado de Direito exige[866].

Ainda em relação aos direitos e garantias dos contribuintes, alega-se que, à medida em que os países se adéquam às recomendaçãoes formuladas pelo grupo do *peer review*, no âmbito do Fórum Global, os referidos direitos e garantias são colocados de lado em vista da intenção, parte dos Estados, de obter avaliação positiva pelo grupo[867].

No Direito Brasileiro, os direitos dos contribuintes relativos à troca de informações encontram o seu fundamento em diversos dispositivos da Constituição Federal, em especial no artigo 5º, inciso LIV, que prevê o princípio do devido processo legal[868].

---

[863] DOURADO, Ana Paula. *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*. *Op. Cit.*, p. 09.
[864] Ibidem, p. 09-10 e 15-17.
[865] Ibidem, p. 10-15.
[866] NEVE, Leo E. C. The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. In: *Erasmus Law Review*, n. 10. 2017, p. 89-105.
[867] Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. In: *World Tax Journal*, v. 7, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2015.
[868] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution. *Op. Cit.*, p. 461-467.

Um primeiro direito procedimental corresponde à intimação do contribuinte previamente ao envio de informações, documentos, livros e relatórios de operações financeiras[869]. A despeito de as autoridades fiscais entenderem que o contribuinte somente deveria ser intimado quando a sua participação é fundamental para a próprio obtenção da informação a ser intercambiada, a tutela efetiva dos direitos do contribuinte, em linha com o princípio do devido processo legal, exige a sua notificação prévia em todo e qualquer caso.

Ao contribuinte deve ser, também, assegurado o direito de interceder durante todo o procedimento[870]. Afinal, deve-se ter em mente que a participação do sujeito passivo não tem por finalidade apenas permitir que o contribuinte defenda os seus interesses, mas, também, assegurar que a informação obtida esteja livre de falhas e imprecisões[871]. Competiria ao contribuinte, também, o direito de alegar que o Estado requerente das informações não oferece proteção adequada às informações transmitidas, razão pela qual o Estado requerido poderia ou bem se negar a realizar a troca de informações, ou exigir garantias de que a devida confidencialidade será observada[872].

Por fim, ao contribuinte deve ser assegurado o direito de ter acesso ao Poder Judiciário para questionar e até mesmo impedir, a qualquer momento, que o intercâmbio de informações venha a ocorrer, em especial quando a troca violar a legislação interna[873]. Trata-se, no Direito Brasileiro, de conclusão inafastável em vista do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, segundo o qual "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito", conforme dispõe o artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.

No Brasil, há grande insegurança por parte dos contribuintes, no tocante à troca internacional de informações, haja vista a inexistência de um estatuto normativo que lhes confira direitos substantivos e procedimentais diante de um pleito recebido do exterior.

---

[869] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution. *Op. Cit*., p. 468-471; ROCHA, Sérgio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. *Op. Cit*., p. 187-190; SANTOS, Ramon Tomazela. A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda: entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes. In: Revista Direito Tributário Atual, nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014, p. 142.

[870] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution. *Op. Cit*., p. 468-471.

[871] Cf. ROCHA, Sérgio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. *Op. Cit*., p. 189.

[872] Cf. ROSEMBUJ, Tulio. *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2004, p. 71.

[873] Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda: entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes. *Op. Cit*., p. 142.

Neste sentido, concordamos com Sérgio André Rocha, em relação à necessidade da criação de um diploma com a finalidade apontada[874].

A despeito das críticas apresentadas, a análise do comportamento dos Estados no âmbito do Fórum Global, revela a progressiva relativização da garantia do sigilo de informações financeiras à medida em que o surgia um consenso internacional acerca de um patamar mínimo de cooperação (*i.e.*, o *EOI Standard*)[875]. O FATCA contribuiu em muito, também, para a relativização do sigilo bancário, sobretudo em virtude da assinatura de IGAs[876]. Neste ponto, pouco importa se o consenso foi criado sob a liderança de atores internacionais, como foi o caso dos Estados que compõem o G20, ou mesmo dos EUA com o FATCA. O que importa é o efeito desta liderança sobre a prática dos demais atores, e convicção da sua juridicidade.

Um outro aspecto relevante diz respeito aos países em desenvolvimento. Em defesa deste grupo de países, alega-se que a troca de informações na modalidade a pedido, seguindo os exatos termos do "padrão fiscal internacionalmente aceito", implicaria, aos países em desenvolvimento, elevados custos, recursos humanos e disponibilidade de infraestrutura que, para este grupo de países, poderia representar um obstáculo de difícil superação[877]. Tais custos seriam, ainda, tanto maiores quanto mais tributos fossem alcançados pela troca de informações, bem como pelo curto limite tempo que a maior parte dos instrumentos estabelece para que a informação seja obtida e intercambiada[878].

Os elevados custos e a ausência de recursos humanos, tecnologia e infraestrutura seriam, também, razões para a recusa de alguns dos Estados africanos com menor índice de desenvolvimento em assinar convenções destinadas exclusivamente à troca de informações, conquanto estes mesmos países possuam convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda com cláusula de troca de informações e concordem com os padrões internacionais de troca de informações – *i.e.*, o *EOI Standard*[879].

---

[874] Cf. ROCHA, Sérgio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. *Op. Cit.*, p. 189.

[875] Corroborando com os dados e informações já apresentados anteriormente neste trabalho, confira-se: KRISTOFFERSOSON, Eleonor; PISTONE, Pasquale. General Report. In: KRISTOFFERSOSON, Eleonor; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; STORCK, Alfred (Edts.) *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law* (Part I).Frankfurt: PL Academic Research, 2013, p. 12.

[876] Ibidem, p. 13.

[877] Cf. FALCÃO, Tatiana. Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies. In: *Intertax*, v. 39, issue 12, Netherlands: Kluwer Law International, 2011, p. 608.

[878] Ibidem, p. 609-610.

[879] Cf. DUBUT, Thomas. The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda. *Op. Cit.*, p. 337.

As críticas ora apontadas refletem a dificuldade existente no devido equacionamento entre os interesses de países desenvolvidos e países em desenvolvimento, em se tratando da cooperação fiscal internacional.

A nosso ver, é altamente desejável que se coloquem em prática mecanismos destinados a promover a distribuição equitativa dos custos inerentes à troca de informações, alocando-os aos Estados envolvidos proporcionalmente à complexidade do caso concreto e ao grau de desenvolvimento econômico de cada um, de modo que, quanto maior for a diferença entre ambos, maior será a parcela dos custos que será suportada pelo Estado mais desenvolvido. Neste sentido, revela-se oportuno que a maior parte dos instrumentos analisados permita que haja a negociação e redistribuição dos custos envolvidos com a troca de informações no caso concreto, enquanto mecanismo destinado a afastar os entraves à troca de informações por parte do Estado requerido[880].

A nosso ver, é fundamental, também, que os países desenvolvidos, sobretudo através das OIs, forneçam treinamento e tecnologia para que todos os países (desenvolvidos e em desenvolvimento) possam se beneficiar, igualmente, da troca de informações.

A possibilidade de realização de procedimentos de fiscalização no exterior pode ser, também, uma medida capaz de contribuir para a redução dos custos a serem suportados pelos países em desenvolvimento. Na prática, no entanto, o funcionamento deste mecanismo de assistência administrativa se revela bastante complicado, se revelando mais eficaz quando se trata de dois Estados com níveis de desenvolvimento e sistemas tributários relativamente similares. Quando se trata, entretanto, de aplicá-lo entre Estados desenvolvidos e em desenvolvimento, o seu funcionamento fica bastante prejudicado, tornando-o ineficaz[881].

A despeito das críticas que possam ser feitas à troca de informações na modalidade a pedido relativa à alocação dos custos envolvidos na sua implementação, sobretudo quando se tem em mente que países desenvolvidos (Estados de residência) requerem informações, com maior frequência, do que países em desenvolvimento (Estados de fonte), não se pode dizer que a troca de informações não é do interesse destes últimos. Isto porque, no ambiente atual, para a determinação correta dos tributos devidos, Estados de fonte também precisam de informações acerca das condições dos beneficiários dos rendimentos no Estado da sua residência. Retornaremos a este ponto mais adiante[882].

---

[880] Cf. GRECO, Marco Aurélio. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: *Sigilos bancário e fiscal*: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Forum, 2011, p. 184.
[881] Cf. VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al*. Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. *Op. Cit.,* p. 150.
[882] Veja-se o 6.3.1 do capítulo 4.

Com efeito, todas as críticas apontadas acima merecem o devido destaque, haja vista serem desafios que a transparência e troca de informações para fins fiscais enfrente na atualidade. O devido equacionamento dos interesses envolvidos é uma condição para os direitos de todos os sujeitos por ela afetados sejam devidamente resguardados.

Feito este esclarecimento, é importante destacar que, para fins da aferição do surgimento de um costume internacional, as questões apontadas acima possuem relevância secundária. Isto porque, o costume internacional surge a partir da prática e da *opinio juris* dos sujeitos de Direito Internacional. Conquanto, hoje, se aceite que OIs e pessoas de Direito Privado também participem, em certa medida, no processo costumeiro, este é um campo onde os Estados ainda conservam o seu papel primordial, enquanto sujeitos de Direito de caráter primário. Em outras palavras, é a prática e a *opinio juris* estatal que mais importa para a formação de um costume internacional. O único limite reconhecido no Direito Internacional para este processo é aquele previsto nos artigos 53 e 64 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a saber, existência ou superveniência de "normas imperativas de Direito Internacional" (*jus cogens*), com a qual a norma internacional venha a conflitar.

Evidentemente, a depender do tratamento conferido pelo Direito Interno ao costume internacional, este poderá ser derrogado por norma pertencente ao ordenamento jurídico nacional. Esta, no entanto, é uma questão que diz respeito exclusivamente ao Direito Interno dos Estados e que foge ao escopo do presente trabalho.

3.3. Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos no segundo estágio

O resultado deste segundo estágio, em termos de instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos potencialmente aptos a dar conteúdo ao dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, pode ser sumarizado, na tabela abaixo:

Tabela 5 – Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* do segundo estágio

Instrumentos de *hard law*	Instrumentos de *soft law*
▪ Convenções sobre a troca de informações para fins fiscais (até o ano de 2016, mais de 1.600 convenções desta natureza haviam sido celebradas); ▪ Convenções destinadas à evitar a dupla tributação da renda, contendo a	▪ O relatório emitido pela OCDE, em 1998, acerca do fenômeno da "concorrência fiscal lesiva"; ▪ Os relatórios emitidos pelo Fórum de Práticas Fiscais Lesivas;

cláusula de troca de informações e de assistência administrativa em matéria fiscal (até o presente momento, mais de 3.600 convenções desta natureza haviam sido celebradas); ▪ A Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (a referida convenção está em linha com as convenções sobre a troca de informações para fins fiscais, e já conta com a assinatura de 126 Estados, tendo entrado em vigor na sua maioria); ▪ Outras convenções multilaterais de âmbito regional que preveem mecanismos equivalentes aos das convenções tratadas acima, *e.g.*: o Convenção Nórdica para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, em vigor, celebrada entre a Finlândia, Suécia, Noruega e Islândia; o Convenção Andina sobre a Tributação da Renda e do Capital, em vigor, celebrada pelos seguintes Membros da Comunidade Andina: Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela; o Convenção da Comunidade dos Estados da África Oriental sobre a Tributação da Renda, celebrada por todos os países do bloco, mas em vigor apenas entre Ruanda e Quênia; e o Convenção Multilateral para a Assistência Administrativa para Fins Fiscais da ATAF, celebrada pelos seus países membros.	▪ Os relatórios emitidos com a finalidade de aprimorar o acesso às informações bancárias para fins fiscais. Destaquem-se, também, os relatórios emitidos pela OCDE para tornar as informações contábeis acessíveis, disponíveis e confiáveis (JAHGA Report) para fins da posterior troca de informações; ▪ Os relatórios emitidos pelo Fórum Global, expressando a aceitação universal do padrão de transparência e troca de informações para fins fiscais (*EOI Standard*), bem como a evolução dos sistemas jurídicos internos e das práticas nacionais no sentido de convergirem para o padrão apontado. Merecem especial destaque os 268 relatórios emitidos no âmbito do processo do *peer review* até o presente momento e o documento "*terms of reference*", no qual se encontra detalhado o *EOI Standard*; ▪ Os relatórios elaborados para as reuniões periódicas do G20, sumarizando os trabalhos, a evolução dos Estados partipantes e os consensos alcançados. Os relatórios apontados são também aptos a demonstrar o apoio conferido pelo G20 aos trabalhos do Fórum Global; ▪ Convenção-Modelo sobre a troca de informações para fins fiscais, elaborada no âmbito do Fórum Global; ▪ As alterações e a nova redação do artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE e da ONU destinada a evitar a dupla tributação da renda, e comentários; ▪ Convenção-Modelo elaborada pela Comunidade dos Estados da África Oriental; ▪ Convenção-Modelo destinada a evitar a dupla tributação da renda, contendo cláusula de troca de informações, elaborada pela ATAF; e ▪ Memorandos de entendimentos e demais declarações intergovernamentais relativas à cooperação em matéria tributária e assuntos relacionados, envolvendo a troca de informações para fins fiscais (*e.g.*, o memorando, formalizado em 2002, pela Comunidade para o Desenvolvimento Sul-Africano).

4. Terceiro estágio de Cooperação Internacional: o Projeto de combate ao BEPS e a tônica reforçada na transparência, troca de informações e assistência administrativa

O terceiro estágio de evolução da cooperação fiscal internacional se iniciou com a propositura do projeto de combate ao BEPS, a partir de 2013[883]. Este projeto representa um plano de cooperação internacional mais profundo do que os seus antecessores.

Além do Projeto de combate ao BEPS, neste terceiro estágio, preponderam, também, os esforços para que a transparência e a troca de informações para fins fiscais atinja um novo patamar: a troca de informações na modalidade automática (i.e., o *AEOI Standard*).

O que se verá, através da análise do Projeto de combate ao BEPS, é que os seus principais planos de ação – *i.e.,* aqueles que são considerados os seus "*minimum standards*" – têm por foco central as práticas administrativas dos Estados, à medida em que clamam, mais uma vez, pela transparência e pela troca de informações.

Neste contexto, não deve passar despercebida a *relação de implicação recíproca* entre os trabalhos desenvolvidos pela OCDE no âmbito do Projeto de combate ao BEPS e os trabalhos conduzidos através do Fórum Global. Os trabalhos empreendidos no Projeto de combate ao BEPS, conquanto sejam independentes dos trabalhos do Fórum Global, complementam estes últimos, buscando o seu aprofundamento em direção à troca automática de informações, mas também não deixam de ser influenciados pelos avanços obtidos anteriormente e pelos impasses que não foram superados. Afinal, deve-se ter em mente que, em ambos os casos, os mesmos atores internacionais se fazem presentes: a OCDE, conferindo suporte técnico, e o G20, dando-lhe respaldo político.

4.1. O Projeto da OCDE e do G20 de combate ao BEPS

4.1.1. Perspectiva geral e critérios para a escolha dos planos de ação relevantes

O fenômeno do BEPS, certamente, não era uma novidade quando, em 2013, a OCDE lançou um plano de ações para combater as práticas que levam à sua ocorrência[884].

---

[883] Cf. RIGONI, João Marcus de Melo. The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage. *Op. Cit.,* p. 213-216.
[884] Cf. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Op. Cit.*, 2013.

Em verdade, como todo fato histórico, conquanto o fenômeno já fosse de conhecimento e preocupação por parte dos Estados, sobretudo porque os seus agentes causadores – *i.e.*, as empresas transnacionais (ao menos aos olhos da OCDE) – e o pano de fundo que permite a sua ocorrência – *i.e.*, globalização – já se faziam presentes há muitos anos, o Projeto apenas ganhou a dimensão que assumiu e o apoio político massivo das principais economias do mundo após a mídia ter dado ampla divulgação a escândalos envolvendo "planejamentos tributários agressivos" (*aggressive tax plannings*) em que grupos transnacionais logravam êxito em reduzir a sua tributação em operações internacionais a quase zero[885].

Em um cenário internacional caracterizado pelos efeitos ainda salientes da crise internacional de 2008, a pressão pública exigiu uma atitude por parte dos Estados.

Assim, surgiu o Projeto de combate ao BEPS.

O lançamento do Projeto foi caracterizado pela proposta de 15 planos de ação. Posteriormente ao seu lançamento, foram publicados relatórios específicos para cada um dos planos de ação, envolvendo análise e recomendações de natureza técnica. Obviamente, a análise detalhada de cada um dos 15 planos de ação está fora do escopo deste trabalho.

Cumpre, no entanto, que se faça uma análise dos planos de ação, menos sob a sua perspectiva técnica, e mais tendo-se em vista a seguintes preocupações centrais:

(i) Qual é o paradigma que orienta o plano de ação (*i.e.*, competição ou cooperação)? Caso se confirme o paradigma da cooperação, trata-se de uma medida cuja adoção por parte dos Estados é condição para que, não apenas o Estado que a adota, mas também os demais, possam assegurar a eficácia da sua legislação tributária?

(ii) O plano de ação é, em última instância, vocacionado ao combate à elisão fiscal internacional ou ele versa sobre finalidade diversa?

(iii) O plano de ação é propositivo ou ele apenas se dedica a analisar áreas sensíveis da tributação no plano internacional sem, no entanto, nada propor? e

(iv) Qual é a natureza da proposta veiculada pelo plano de ação (*e.g.*, modificação de práticas administrativas, aperfeiçoamento de mecanismos de transparência, fortalecimento de regras anti-elisivas)?

Será, apenas, mediante a resposta das questões, acima detalhadas, que será possível definir quais planos de ação possuem aptidão, ainda que em potencial, para figurar-se como

---

[885] Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Op. Cit.*, p. 57-61.

um costume internacional capaz de obrigar as jurisdições fiscais a cooperarem no combate à elisão fiscal internacional, aqui compreendida pela sua principal consequência: o BEPS.

A primeira questão apontada acima é de fundamental importância. Afinal, a despeito de os planos de ação do Projeto de combate ao BEPS estarem amparados pela imprescindibilidade da cooperação, tal como declarado pela própria OCDE[886], é curioso observar como, em seu conteúdo, muitos dos planos de ação reforçam o paradigma da competição (*e.g.*, plano de ação n° 07 sobre estabelecimentos permanentes)[887].

Consoante parte da literatura especializada tem demonstrado, a competição presente, desde o primeiro estágio da cooperação fiscal internacional, entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento na alocação de poderes de tributar operações internacionais se faz especialmente presente no âmbito do projeto de combate ao BEPS, haja vista que muitas das medidas propostas fortalecem os poderes de tributar dos Estados de residência[888]. Isto porque, parte significativa dos planos de ação tem por finalidade assegurar que o chamado "regime fiscal internacional" (*international tax regime*), então formado a partir da rede de convenções fiscais internacionais e das legislações internas das jurisdições fiscais, fosse mantido, mediante a garantia da sua eficácia através da adoção das recomendações e práticas defendidas pela OCDE.

O resultado do projeto de combate ao BEPS teria sido, em última análise, a manutenção do regime segundo o qual a tônica da tributação internacional permanece nas mãos dos Estados de residência. Neste contexto, o projeto de combate ao BEPS teria inovado muito pouco, de modo a perpetuar, tão somente, a situação pré-existente. Esta vem sendo apontada como uma das principais razões pelas quais o BEPS não seria capaz de efetivamente alterar a prática de parcela significativa dos Estados; quando muito seria capaz de atingir consenso, apenas, dos países membros da OCDE e do G20, e mesmo assim apenas no tocante a alguns pontos.

As demais questões têm por finalidade "refinar" a escolha dos planos de ação que serão analisados em maiores detalhes, por estarem em maior consonância com os propósitos do presente estudo. No próximo tópico, apontaremos os planos de ação relevantes para os propósitos da presente tese e justificaremos a nossa escolha.

---

[886] Cf. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013, p. 48.
[887] Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Op. Cit.*, p. 66-67.
[888] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? *Op. Cit.*, p. 60-61.

4.1.2. Os planos de ação aptos a compor o dever jurídico de cooperação fiscal internacional

Neste tópico, não pretendemos analisar a fundo cada um dos 15 planos de ação propostos no âmbito do Projeto de combate ao BEPS. Pretendemos, tão somente, analisá-los a partir dos critérios fixados no tópico anterior, para fins de selecionar aqueles que reputamos relevantes para os propósitos do presente estudo. Logo, não temos qualquer compromisso com a sua análise aprofundada, acerca de todas as possíveis discussões que eles suscitam.

Destaque-se que, pelos critérios que elencamos, para ser apto a compor o dever jurídico ora defendido, o plano de ação deverá: (i) ser pautado pelo paradigma da cooperação, (ii) ter por finalidade combater a elisão fiscal internacional; e (iii) ser propositivo, não podendo ser o reflexo de mera análise feita acerca de um tema, considerando a natureza das medidas recomendadas. Se qualquer um dos critérios apontados não se verificar, o plano de ação não será relevante para os propósitos do presente trabalho. Os planos que forem selecionados serão objeto de análise posterior mais apronfundada.

Iniciando-se pelo plano de ação n° 01[889], que trata dos desafios fiscais na economia digital, observa-se que ele não é apto a compor o dever jurídico de cooperação fiscal internacional haja vista que ele não é propositivo, na medida em que se ampara nos resultados dos demais planos de ação e nos seus efeitos sobre o comércio digital, sem a apresentação de qualquer proposta específica a este respeito.

O plano de ação n° 02[890], relativo à neutralização dos efeitos dos negócios híbridos, pode ser dividido em duas partes, sendo uma delas destinada ao aprimoramento de normas de Direito Interno destinadas a evitar a erosão das bases imponíveis nacionais, e a outra destinada à inclusão de disposições nas convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda com a mesma finalidade. Consideramos apenas esta segunda parte do plano de ação n° 02 relevante para os fins do presente estudo, pois somente pode ser implementada através da cooperação internacional, haja vista que exige que as convenções internacionais em vigor sejam alteradas, através do instrumento multilateral, para que estas disposições sejam implementadas.

---

[889] OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[890] OECD. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

O plano de ação n° 03 [891] propõe o fortalecimento das *CFC rules* adotadas, atualmente, por diversos Estados. Logicamente, por se tratar de uma medida anti-elisiva unilateral, não há, aqui, o apelo para a cooperação internacional, já que cada Estado pode implementar as recomendações feitas pela OCDE sem o auxílio dos demais Estados. Logo, este plano não se revela relevante para a presente tese.

O plano de ação n° 04 [892] trata dos desafios decorrentes da erosão das bases imponíveis através da dedutibilidade de despesas financeiras. Tal como ocorre com o plano de ação n° 03, as recomendações feitas pela OCDE dizem respeito, exclusivamente, a alterações legislativas de caráter estritamente interno que tampouco exigem uma abordagem multilateral ou cooperativa. Logo, este plano de ação também não é relevante para os fins perseguidos nesta tese.

O plano de ação n° 05[893] propõe o combate de modo mais efetivo das práticas fiscais lesivas, levando-se em consideração transparência e substância. Ele se encontra dividido em duas partes: a primeira delas destinada a introduzir o critério da presença substancial como requisito para a concessão de regimes fiscais privilegiados, e a segunda destinada a assegurar a troca de informações, na modalidade espontânea, entre jurisdições fiscais acerca de *tax rulings*. Consideramos que ambas as partes do plano de ação n° 05 se prestam a compor o dever jurídico que será finalmente defendido, por preencherem os três requisitos apontados no início deste tópico, razão pela qual a analisaremos em maiores detalhes.

O plano de ação n° 06[894], referente ao abuso das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda, também se mostra apto a compor o dever jurídico, uma vez que, por meio dele, pleiteia-se a inclusão de disposições específicas nas convenções internacionais atualmente em vigor destinadas justamente a evitar que os benefícios decorrentes da aplicação das convenções sejam concedidos em situações inapropriadas. A inserção de tais disposições deverá ser feita através de um instrumento multilateral. Em razão de a abordagem proposta preencher os requisitos norteadores da nossa análise, consideramos este plano de ação relevante para os propósitos do presente estudo.

---

[891] OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[892] OECD. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[893] OECD. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[894] OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

O plano de ação n° 07[895] se destina a fortalecer as disposições convencionais relativas à caracterização de estabelecimentos permanentes, com a finalidade de prevenir que se evite artificialmente a sua caracterização mediante determinados arranjos orquestadros por contribuintes. Este plano de ação também é relevante para o presente estudo, haja vista que, tal como o plano de ação n° 06, ele demanda uma abordagem cooperativa para que ele seja implementado, requerendo, também, a sua introdução mediante a celebração do instrumento multilateral.

Os planos de ação n° 08, 09 e 10[896] dizem respeito aos desafios relativos a preços de transferência, no tocante ao alinhamento entre o reconhecimento de resultados tributáveis proporcionalmente à contribuição de cada jurisdição fiscal para a geração de valor, particularmente em situações envolvendo intangíveis, transferência de risco e alocação de capital, e em operações que dificilmente ocorrem entre terceiros independentes. Estes planos não são aptos a compor o dever jurídico de cooperação fiscal internacional ora investigado, haja vista que a OCDE se limitou a propor recomendações quanto à análise funcional e de controle para intangíveis, e de aplicação dos métodos transacionais de lucratividade, os quais, ao fim e ao cabo, são medidas unilaterais, tal como aquelas objeto dos planos de ação n° 03 e 04.

O plano de ação n° 11[897], relativo ao estabelecimento de metodologias de coleta e análise de dados sobre o BEPS e ações destinadas a enfrentá-los, também não se revela apto a compor o objeto do presente estudo, haja vista que ele não é propositivo nos termos aqui considerados. Não há a propositura de recomendações que os Estados devam seguir para fins de delimitação da sua política tributária, a despeito de o referido plano de ação estar relacionado ao panorama mais amplo de promoção da transparência o que, indiretamente, contribui para que a comunidade internacional possa assegurar a eficácia da sua legislação tributária.

O plano de ação n° 12[898] traz recomendações quanto a normas de declaração obrigatória de planejamentos tributários. Este plano de ação não é apto a compor o objeto do presente estudo, em virtude da ausência de qualquer postura cooperativa para a sua

---

[895] OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[896] OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[897] OECD. *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[898] OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

implementação, podendo os Estados implementar as recomendações apontadas unilateralmente.

O plano de ação n° 13[899] traz recomendações quanto à documentação de preços de transferência. Dentre as propostas apresentadas pela OCDE, está a adoção de um *CbC Report* que se revela de grande utilidade para que, mediante o seu intercâmbio com outros Estados, toda a comunidade internacional possa utilizar das referidas informações para assegurar a eficácia da sua legislação tributária. Diversamente do plano de ação anterior, esta proposta está umbilicalmente voltada à troca de informações em escala global. Por esta razão, reputamos que este plano de ação preenche os requisitos apontados e, portanto, é relevante para os fins deste trabalho.

O plano de ação n° 14[900] se dedica a analisar os meios para te tornar os mecanismos de resolução de disputas mais efetivos. As recomendações aqui propostas não são voltadas ao combate à elisão fiscal internacional, cujo resultado é a dupla não tributação da renda, mas a dupla tributação da renda. Neste sentido, não há relevância na sua análise.

Por fim, o plano de ação n° 15[901] trata do instrumento multilateral o qual tem por finalidade implementar diversas medidas que são objeto dos demais planos de ação. Não há dúvidas, neste caso, quanto à presença do paradigma da cooperação e da sua vocação para a solução de situações em que há elisão fiscal internacional. Este plano de ação assume, no entanto, uma função distinta das recomendações presentes nos demais planos de ação: ao invés de ser um *fim* em si mesmo, é um *meio* para que as demais possam ser implementadas. Diante deste contexto, não há dúvidas de que este plano de ação deverá ser analisado.

Em síntese, ao final da presente análise, constatamos, em síntese, que os seguintes planos de ação possuem vocação para se figurar como conteúdo do dever jurídico internacional de cooperação que será proposto:

(i) *Plano de ação n° 02 (negócios híbridos)*: parcialmente (*i.e.*, exclusivamente no tocante aos arranjos negociais híbridos decorrentes da utilização de entidades com dupla residência e entidades transparentes (parcial ou transparentes), as quais requerem alterações na redação das convenções fiscais em vigor);

(ii) *Plano de ação n° 05 (práticas fiscais lesivas)*: integralmente;

---

[899] OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[900] OECD. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
[901] OECD. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

(iii) *Plano de ação n° 06 (abuso das convenções fiscais):* integralmente;

(iv) *Plano de ação n° 07 (estabelecimento permanente):* integralmente; e

(v) *Plano de ação n° 13 (preços de transferência: documentação)*: parcialmente (*i.e.*, apenas no tocante ao *CbC Report*).

Destaque-se, por fim, que muito embora o instrumento multilateral, objeto do plano de ação n° 15, seja pautado pelo paradigma da cooperação, ele será tratado com um elemento de prova da generalização e uniformidade da adoção das medidas recomendadas, no âmbito do projeto de combate ao BEPS, que dependem de alteração na redação das convenções fiscais internacionais para a sua implementação.

Curiosamente, a maioria dos planos de ação acima expostos, com vocação cooperativa e capazes de gerar benefícios para toda a comunidade internacional em termos de garantia da execução da sua legislação tributária, compõe os chamados "*minimum standards*" do Projeto, dos quais trataremos no próximo tópico.

4.1.3. *Minimum standards, recommendations* e *best practices*

Na análise realizada acima, deixamos, propositalmente, de destacar um fato cuja relevância não pode ser ignorada no presente momento: as medidas defendidas pela OCDE possuem diferentes graus de importância, a depender da finalidade prestigiada e do seu modo de implementação. Assim, as medidas analisadas dividem-se em *minimum standards*, *recommendations* e *best practices*.

Os *minimum standards* correspondem às medidas cuja implementação é "obrigatória", ao menos do ponto de vista dos Estados-Membros da OCDE e do G20. Confiram-se, abaixo, as medidas do Projeto de combate ao BEPS que correspondem a esta última categoria[902]:

(i) Plano de ação n° 05 (práticas fiscais lesivas): integralmente.

(ii) Plano de ação n° 06 (abuso nas convenções fiscais): integralmente.

(iii) Plano de ação n° 13 (preços de transferência: documentação): parcialmente (*i.e.*, apenas no tocante ao *CbC Report*); e

(iv) Plano de ação n° 14 (resolução de controvérsias): parcialmente (*i.e.*, apenas no tocante ao aprimoramento dos mecanismos de resolução de controvérsias).

---

[902] Cf. OECD. *Background Brief: Inclusive Framework on BEPS*. 2017, p. 11. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf (acesso em 09/10/2018).

Salta aos olhos o fato de que os *minimum standards* apontados correspondem a medidas de três naturezas distintas: *convencionais*, na medida em que exigem a inclusão ou alteração do conteúdo das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação em vigor e da convenção-modelo (planos de ação n° 06 e 14), *transparência* (planos de ação n° 05 e 13) e *administrativa* (plano de ação n° 05, no tocante à revisão dos regimes fiscais privilegiados concedidos na ausência de presença substancial)[903].

Em contraste com os *minimum standards*, as *recommendations* e *best practices* dizem respeito a uma "direção comum" para a qual, aos olhos da OCDE, devem convergir os ordenamentos jurídicos nacionais a respeito de determinadas normas de tributação internacional[904]. Estes dois grupos congregam, por exclusão, todas as demais medidas não apontadas acima. Tais medidas visam a reforçar institutos tradicionais de tributação internacional – *e.g.*, estabelecimento permanente e princípio *arm's length* – bem como a promover melhores práticas que poderiam ser adotadas nacionalmente para combater o BEPS[905]. A sua adoção, no entanto, não possui a mesma importância para o sucesso do Projeto que a implementação dos *minimum standards* descritos acima tem.

Na sequência, procederemos à análise dos planos de ação considerados relevantes, conforme apontamos anteriormente, sem, no entanto, termos a pretensão de exaurirmos os temas, haja vista a sua inegável complexidade e as inúmeras repercussões que eles suscintam, mas buscando deles extrair o que é efetivamente relevante para a análise ora empreendida.

4.1.4. Plano de Ação nº 02 (Negócios Híbridos)

No plano de ação nº 02 (neutralizar os efeitos dos negócios híbridos)[906], a OCDE expressa a sua preocupação com os efeitos da chamada "*international tax arbitrage*", aqui

---

[903] Cf. CHRISTIANS, Alisson; SHAY, Stephen. General Report. In: *Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses - Cahiers de Droit Fiscal International n. 102-A. International Fiscal Association (IFA),* 2017, p. 34.

[904] Cf. OECD. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 05. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf (acesso em 09/10/2018).

[905] Ibidem, p. 05.

[906] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op*. *Cit*., p. 15-16. Leia-se: "Desenvolver disposições-modelo para as convenções fiscais e recomendações relativas ao desenho de normas de Direito Interno destinadas a neutralisar o efeito (*e.g.*, dupla não tributação, dupla dedução, diferimento a longo prazo) de instrumentos e entidades híbridas. Isto deve incluir: (i) alterações na Convenção-Modelo da OCDE para assegurar que instrumentos e entidades híbridas (bem como entidades com dupla residência) não sejam utilizadas para a obtenção indevida dos benefícios das convenções fiscais; (ii) disposições de Direito Interno que evitem a isenção ou o não reconhecimento de pagamentos que foram deduzidos pelo remitente; (iii)

tratada como uma nova denominação "*hybrid mismatch arrangements*" (arranjos negociais híbridos), consistente na exploração de diferenças de tratamento fiscal conferido a entidades ou a instrumentos financeiros existente na legislação tributária de duas ou mais jurisdições fiscais, capazes de levar à chamada dupla não tributação da renda, rompendo com o *single tax principle*, pilar do projeto de combate ao BEPS. Entretanto, a despeito da retórica da OCDE, a causa deste problema está mais na ausência de harmonização das legislações fiscais dos países, do que na conduta em si dos contribuintes[907].

O objetivo da OCDE, tal como proposto pelo enunciado do plano de ação reproduzido anteriormente, é apresentar recomendações de alteração da legislação tributária interna destinadas a neutralisar os efeitos de tais arranjos negociais híbridos (parte 1 do relatório), e propor modificações à Convenção-Modelo da OCDE para que os benefícios decorrentes da aplicação da convenção não sejam concedidos em situações inadequadas (parte 2 do relatório).

Na primeira parte do relatório, a OCDE recomenda a adoção das chamadas "*linking rules*", ou seja, de normas que condicionam o tratamento fiscal a ser concedido por uma jurisdição a determinado rendimento ao correspondente tratamento a ser conferido pela outra jurisdição – ou outras jurisdições – ao beneficiário do referido rendimento[908]. São objeto de preocupação por parte da organização tanto os instrumentos financeiros (*e.g.*, empréstimos que permitem a participação direta nos resultados do negócio) quanto as entidades (*e.g.*, *partnerships*) de natureza híbrida.

Foram apresentadas regras de duas naturezas distintas[909]: (i) "*primary rules*", de acordo com as quais os Estados devem negar aos contribuintes a dedução de pagamentos da base de cálculo do imposto de renda, caso este rendimento não venha a ser incluído na base de cálculo do seu beneficiário ou, ainda, venha a ser deduzido em duplicidade, em um outro Estado (*deduction/non-inclusion or double deduction*); (ii) "*secondary rules*" ou "*defensive rules*", cuja aplicação ocorrerá apenas caso o Estado de fonte de produção deixe de aplicar as "*primary rules*", cuja consequência é a inclusão do rendimento recebido na base de

---

disposições de Direito Interno que neguem a dedutibilidade de um pagamento que não sejam incluídos na base de cálculo do recipiente (e que não estejam sujeitos à tributação nos termos das regras CFC ou similares); (iv) disposições de Direito Interno que neguem a dedução de um pagamento que também seja dedutível em outra jurisdição; e (v) quando necessário, recomendações quanto a co-ordenação quando dois ou mais Estados visem a aplicar estas mesmas regras a uma transação ou estrutura. (...)". (tradução nossa)

[907] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. The BEPS Project: Still a Military Approach. In: *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 24.

[908] Cf. OECD. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 15.

[909] Ibidem, p. 17.

cálculo ou a negação da sua dedução em duplicidade, a depender do caso, no Estado de destino do pagamento.

As recomendações feita pelas OCDE neste primeira parte do plano de ação – *i.e.*, a adoção de *linking rules* – enseja desafios presentes no campo da cooperação fiscal internacional, ainda que a sua implementação não requeira a estratégia multilateral. Isto porque, a efetividade destas medidas só pode ser alcançada através da troca de informações entre as jurisdições fiscais[910]. Em verdade, é justamente em relação aos arranjos negociais híbridos que a troca de informações se torna mais promissora, enquanto mecanismo destinado a assegurar a eficácia da legislação tributária interna dos Estados.

Por um lado, os Estados onde a fonte do pagamento se localiza precisam de informações, por parte do Estado onde o destinatário do pagamento se localiza, para determinar se deve negar a dedução da despesa correspondente ao pagamento e, ainda, a alíquota do imposto de renda retido na fonte a que deverá submeter a remessa efetuada. Deve-se ter em mente, a este respeito, que alguns países aplicam regimes de dedutibilidade de despesas mais gravosos e alíquotas de imposto de renda retido na fonte mais elevadas a depender do tratamento do pagamento efetuado no Estado onde o reside o seu beneficiário direto.

Por outro lado, os Estados onde reside o destinatário direto do pagamento dependem de informações relativas ao tratamento conferido pelo Estado de localização da fonte de pagamento aos rendimentos para submeterem ou não o valor remetido às "*defensive rules*" apontadas acima, ou, ainda, para negar uma segunda dedução do valor remetido. Esta situação pode, ainda, se tornar mais complexa caso haja uma terceira jurisdição na operação, esta sim destinatária final do pagamento, a qual poderá submetê-lo a um regime de tributação favorecida.

De todo modo, o que se vê é que a aplicação coordenada das normas tributárias pelos Estados de localização da fonte do pagamento e do seu destinatário (direto ou indireto) requer uma forma de cooperação fiscal internacional, não diretamente vislumbrada pelo plano de ação ora analisado, consistente no intercâmbio eficiente de informações entre as jurisdições fiscais envolvidas.

Na segunda parte do relatório, a OCDE propôs alterações das disposições da sua Convenção-Modelo tendo por foco entidades com dupla residência fiscal (*dual-resident*

[910] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. The BEPS Project: Still a Military Approach. *Op. Cit.*, p. 24.

entities), entidades transparentes (*transparent entities*) parcial ou totalmente e os métodos para a eliminação da dupla tributação.

No primeiro caso, a OCDE tratou da alteração – já implementada na versão da Convenção-Modelo de 2017 – do artigo 4º, parágrafo 3º, segundo o qual os benefícios convencionais são negados na hipótese de não haver acordo, no caso concreto, entre as autoridades fiscais dos Estados Contratantes acerca da residência fiscal de entidades que, em princípio, se qualifiquem como residentes em ambos os Estados[911]. Ou seja: busca-se substituir o critério da sede da direção efetiva (*place of effective management - POEM*) que, até o momento, se prestou como baliza para a identificação da residência fiscal de pessoas jurídicas para fins de aplicação das convenções internacionais. A organização reconhece, no entanto, que este dispositivo tem alcance restrito já que não consegue evitar a erosão das bases imponíveis decorrente da qualificação como residente, oriunda da aplicação da própria legislação interna dos Estados Contratantes[912]. Por esta razão, a organização recomenda a adoção combinada da disposição convencional proposta com alterações na legislação tributária interna dos Estados[913].

No segundo caso, a organização tratou da inclusão – também já implementada na versão da Convenção-Modelo de 2017 – do parágrafo 2º ao artigo 1º da Convenção-Modelo, cuja finalidade é assegurar que entidades transparentes – *i.e.*, cuja renda não está sujeita, total ou parcialmente, à tributação no Estado em que reside nos termos da sua legislação interna, mas apenas na pessoa dos seus titulares[914] – não possam ter acesso aos benefícios oriundos da aplicação da convenção[915].

No terceiro caso, a organização apresentou recomendações relativas aos métodos destinados a eliminar a dupla tributação. O objetivo é evitar que o método da isenção se aplique em relação a rendimentos que não foram sujeitos à tributação pelo Estado de fonte.

Esta segunda parte é de particular interesse para os propósitos do presente trabalho, haja vista que ela requer a cooperação internacional para a sua implementação, através da celebração do instrumento multilateral, em sua parte II.

---

[911] Cf. OECD. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit*., p. 137-138.
[912] Ibidem.
[913] Ibidem, p. 138.
[914] Ibidem, p. 141.
[915] Ibidem, p. 139-143.

4.1.5. Plano de Ação nº 05 (Práticas Fiscais Lesivas)

No *plano de ação nº 05 (combater práticas fiscais lesivas de modo mais efetivo, levando-se em consideração transparência e substância)*[916], a OCDE propôs, em suma, trazer, novamente, aos holofotes o projeto de combate à concorrência fiscal lesiva, tal como proposto em 1998, com a nítida finalidade de alcançar os objetivos originalmente vislumbrados, inclusive aqueles nos quais a organização, posteriormente, se viu obrigada a recuar (*i.e.*, o critério da presença substancial)[917]. A revigoração do debate pretendida abrange, sobretudo, os trabalhos do Fórum de Práticas Fiscais Lesivas, já tratado anteriormente. Ao trazer o projeto de 1998, a OCDE focou, no entanto, em dois pontos principais, considerados mais sensíveis na realidade atual.

O primeiro deles consiste em condicionar a concessão de regimes fiscais privilegiados à exata medida da existência de atividade substancial. Ou seja: para não ser considerado "lesivo" – hipótese em que o regime é incluído em listas para que as demais jurisdições fiscais possam aplicar medidas unilaterais de defesa (*e.g.*, *CFC rules*, regime de retenções de imposto majoradas e de dedutibilidade de despesas mais severo) – a jurisdição fiscal que conceder regime fiscal a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, capaz de criar uma exceção à regra geral aplicável aos demais de modo a beneficiá-los, deverá assegurar que este benefício seja concedido na exata proporção em que houver a contrapartida de presença econômica substancial em seu território[918].

Dentre os diversos regimes fiscais que contemporaneamente assumiram maior relevo, estão os chamados "*IP regimes*". Embora a organização compreenda a importância de tais regimes enquanto mecanismo de atração de investimentos em pesquisa e desenvolvimento e de indução ao emprego e ao crescimento de empresas, defende que tal regime seja concedido desde que presente atividade substancial[919]. Para tanto, a organização defende o chamado "*nexus approach*", segundo o qual "despesas qualificadas" incorridas

---

[916] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013, p. 16-17. Leia-se: "Retomar os trabalhos sobre práticas fiscais lesivas com prioridade no aprimoramento da transparência, incluindo o intercâmbio obrigatório de "rulings" relativos a regimes fiscais privilegiados, e o requerimento de atividade substancial para qualquer regime preferencial. Será necessária uma perspectiva holística para avaliar os regimes fiscais preferenciais no contexto do BEPS. (...)" (tradução nossa)

[917] Cf. ENGLISCH, Joachim; YEVGENYEVA, Anzhela. The "Upgraded" Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan. In: *British Tax Review*, n. 05. London: Sweet & Maxwell, 2013, p. 636.

[918] Cf. OECD. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 23-40.

[919] Ibidem, p. 24

para o desenvolvimento do intangível (protegido pelo instituto da propriedade intelectual) operam como um critério de aferição (*proxy*) da existência de atividade substancial[920]. Mais precisamente, é a proporção das despesas qualificadas sobre o total de despesas incorridas no desenvolvimento do intangível que, uma vez multiplicada pela renda oriunda da sua exploração, oferecem a exata medida do valor agregado pelo contribuinte e, portanto, podem ser objeto de um regime fiscal privilegiado sem que este venha a ser considerado "lesivo"[921].

Destaque-se que, no âmbito dos países integrantes da própria OCDE, houve embates que antecederam à adoção da versão final deste plano de ação. Com efeito, até o lançamento do Projeto de combate ao BEPS, o posicionamento da Comissão Europeia, durante a primeira década dos anos 2000, havia conferido carta branca para que, mediante o preenchimento de determinadas condições (ref. à adequação às liberdades fundamentais), os Estados-Membros adotassem *IP regimes*[922]. Diversos países, inclusive o Reino Unido, adotaram tais regimes, se conformando às diretrizes fixadas pela Comissão Europeia. O plano de ação ora tratado, no entanto, representou uma mudança desta trajetória, passando-se a exigir a presença econômica, pautada pelo "*nexus approach*" descrito acima, como condição para que os *IP regimes* não fossem considerados lesivos. Após longas negociações entre Alemanha e Reino Unido, que culminaram na adoção de medidas que de certo modo suavizaram a proposta (*e.g.*, períodos de transição para os regimes vigentes, ou seja, as chamadas "*grandfathering provisions*"), chegou-se a um acordo, o qual está refletido no texto final do presente plano de ação[923].

Embora a OCDE tenha conferido maior importância aos *IP regimes*, o requisito da presença substancial deve se aplicar para todos os tipos de regimes fiscais privilegiados (*i.e.*, sejam relativos à propriedade intectual ou não), hipótese em que, no caso concreto, deve-se identificar as suas principais atividades e reconhecer apenas os benefícios que possam lhe ser associados[924].

O segundo ponto consiste na troca de informação "compulsória", na modalidade espontânea, quanto aos "*rulings*", sejam eles potencialmente "lesivos" ou não. *Rulings*, tal

---

[920] Cf. OECD. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 24.
[921] Ibidem, p. 24-25.
[922] Cf. TRAVERSA, Edoardo; FLAMINI, Alessandra. Patent Boxes before and after BEPS Action 5. In: *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 100-105.
[923] Ibidem, p. 108-109.
[924] Cf. OECD. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 37-40.

como definidos pela própria organização, correspondem a um gênero que congrega "aconselhamentos, informações ou compromissos fornecidos pelas autoridades fiscais a determinado contribuinte ou a um grupo de contribuintes relativos à sua situação tributária, nos quais eles supostamente deverão confiar para guiar o seu comportamento"[925]. Neste contexto, a organização definiu seis categorias a respeito das quais entende que as jurisdições fiscais devem efetuar a troca de informações, consideradas especialmente sensíveis, no contexto aqui tratado[926].

Observa-se, neste ponto, a proposta de uma nítida mudança de enfoque do movimento de transparência e troca de informações anteriormente verificado: com o enfoque maior na "transparência entre governos" e no combate à "administração fiscal lesiva", a OCDE propõe que seja dada maior tônica na troca de informações na modalidade espontânea, deixando em segundo plano, ao menos no âmbito deste plano de ação, a troca realizada na modalidade a pedido até então praticada e incentivada no âmbito do Fórum Global[927], e amparada em todos os instrumentos de *hard law* e *soft law*, já analisados anteriormente.

Diante da breve síntese feita acima, não restam dúvidas de que o presente plano de ação é relevante para os propósitos do presente estudo já que em seus dois objetivos se faz presente a perspectiva cooperativa que nos interessa.

No primeiro caso, pleiteia-se a criação de um critério mínimo para a concessão de regimes fiscais privilegiados, atuando diretamente no desenho das normas tributárias internas das jurisdições fiscais que devem, nos termos propostos, limitar os benefícios fiscais concedidos apenas à renda oriunda de atividades substanciais produzidas em seu território.

No segundo caso, busca-se estender os mecanismos de transparência e troca de informações para fins fiscais então existentes – *i.e.*, desenvolvidos e aprimorados pelo Fórum Global – para os *rulings* concedidos unilateral, bilateral e multilateralmente pelas jurisdições fiscais através da modalidade espontânea. Aqui – em um jogo de palavras bastante peculiar – a organização defende que a troca de informações espontânea seja obrigatória.

---

[925] Cf. OECD. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 47.

[926] Ibidem, p. 46-51.

[927] Cf. ENGLISCH, Joachim; YEVGENYEVA, Anzhela. The "Upgraded" Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan. *Op. Cit.*, p. 632-633.

4.1.6. Plano de Ação nº 06 (Abuso das Convenções Fiscais)

No *plano de ação nº 06 (evitar o abuso na utilização das convenções fiscais)*[928], a OCDE elaborou recomendações de alterações do texto da Convenção-Modelo, dos seus comentários, bem como de medidas a serem adotadas unilateralmente pelos Estados para combater a concessão dos benefícios oriundos da aplicação das convenções fiscais internacionais em situações inapropriadas.

Para os propósitos do presente trabalho, no entanto, é relevante, apenas, a sugestão da OCDE relativas ao combate ao chamado "*treaty shopping*" e a recomendação quanto à modificação do título e do preâmbulo das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda.

O "*treaty shopping*" consiste nas situações em que determinado contribuinte, tendo por finalidade obter os benefícios concedidos por determinada convenção fiscal que não lhe é originalmente aplicável por não ser residente em quaisquer dos Estados Contratantes, estrutura o seu negócio de modo a interpor pessoa em um dos Estados Contratantes, manipulando o critério subjetivo (*i.e.*, a sua residência fiscal) para, desse modo, ter acesso aos benefícios convencionais[929].

Em relação a esta questão, a OCDE propõe a adoção das chamadas *Limitation on Benefits Rules* (*LOB Rules*), adotadas pelos EUA ao celebrarem as suas convenções internacionais pautadas em testes objetivos que, uma vez preenchidos, autorizam a concessão dos benefícios convencionais e da *Principal Purpose Test Clause* (*PPT Clause*), consistente em um teste dotado de maior subjetividade para a concessão dos benefícios convencionais.

Fundamentalmente, a OCDE propõe que os Estados adotem uma dentre as seguintes alternativas[930]: (i) as *LOB Rules* em conjunto com a *PPT Clause*; (ii) apenas a *PPT Clause*; ou (iii) as *LOB Rules* suplementadas com regras específicas que disciplinam a interposição

---

[928] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013, p. 19. Leia-se: "Desenvolver disposições-modelo para as convenções fiscais e recomendações relativas ao desenho das regras de Direito Interno destinadas a evitar a concessão dos benefícios das convenções fiscais em circunstâncias inapropriadas. O trabalho também se destinará a esclarecer que convenções fiscais não devem ser usadas para ensejar a dupla não-tributação da renda, e a identificar as razões de política fiscal que, em geral, os Estados devem considerar antes de decidir celebrar uma convenção fiscal com outro Estado. (...)". (tradução nossa)

[929] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação*: *Treaty Shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 21; DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. In: *Intertax*, v. 43, issue 2. Netherlands: Kluwer Law International, 2015, p. 125.

[930] Cf. OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 10.

de pessoas em determinados negócios de natureza financeira (*conduit financing arrangements*). A adoção destas medidas depende da celebração do instrumento multilateral, objeto do plano de ação n° 15.

A questão fundamental, para os propósitos do presente estudo, que esta proposta enseja diz respeito à uniformidade da prática internacional que ela inaugura, considerando, obviamente, que a expressiva maioria da comunidade internacional virá, efetivamente, a modificar as suas convenções fiscais, fato sobre o qual não se tem garantia alguma, ao menos até o presente momento.

Em primeiro lugar, conquanto a maior parte dos Estados concorde que o abuso na utilização das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação deva ser combatida, esta é uma dimensão do Direito Tributário em que cada Estado adota uma aproximação distinta. Desse modo, ora se recorre à teoria do propósito negocial, abuso de Direito, abuso de formas, negócio indireto, da substância sobre a forma, entre outras possíveis aproximações previstas no Direito Interno e, em várias ocasiões, aplicáveis, também, em situações envolvendo a aplicação de convenções internacionais. Não há, com efeito, uniformidade quanto à prática internacional neste ponto.

Em segundo lugar, há quebra de uniformidade pela própria OCDE ao facultar que os Estados um dentre ao menos três desenhos possíveis de composição de disposições convencionais.

Curiosamente, a própria OCDE já foi capaz de antever a (provável) ausência de uniformidade da prática dos Estados no tocante à adoção das normas aqui tratadas: a organização admite que "cada regra possui pontos fortes e pontos fracos de modo que podem não ser apropriadas para todos os Estados. Ademais, tais regras poderão requerer adaptações (*e.g.*, para levar em consideração aspectos constitucionais ou de adequação à legislação comunitária da União Europeia)"[931].

Ademais, os mecanismos já utilizados pelos Estados para combater práticas abusivas, desenvolvidos pelas suas cortes ou positivados na sua legislação interna, podem já ser eficiazes a ponto de enfrentar os problemas apontados[932].

A OCDE reconhece, também, que a escolha por uma das três alternativas apontadas acima pode ser influenciada pela capacidade orçamentária e administrativa dos países em

---

[931] OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 14 e 19.
[932] Ibidem, p. 14.

aplicar as *LOB rules*, mais custosas, haja vista serem mais complexas do que a *PPT Clause*[933].

Estes são dois desafios que o tema enseja, *a priori*, para a sua transformação em costume internacional. Ademais, estas constatações são de especial importância para os propósitos do presente trabalho, já que depõem contra a existência de um princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas, tal como formulado por Vogel, que daria amparo a uma cláusula anti-abuso implícita nas convenções fiscais internacionais[934].

Passando-se à próxima proposta que consideramos relevante para os propósitos deste trabalho, a OCDE propõe a alteração do título e do preâmbuto das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda para que nele conste que a convenção fiscal possui uma dupla finalidade[935]: (i) elimitar a dupla tributação em relação aos tributos incidentes sobre a renda e o capital; e (ii) evitar a evasão e elisão fiscal.

Ou seja: busca-se alçar o *single tax principle* como finalidade a ser prestigiada mediante a interpretação teleológica das convenções fiscais internacionais, a par das finalidades já conhecidas, como estimular o investimento entre os Estados Contratantes e promover segurança jurídica aos investidores. Uma questão de fundamental importância está em determinar se estas alterações são *inovadoras*, no sentido de estabelecer que a dupla não tributação passa a ser doravante uma finalidade a ser buscada mediante a aplicação das convenções fiscais, ou meramente *esclarecedora* de uma finalidade pré-existente. Voltaremos a este ponto no capítulo 4 deste trabalho[936].

Estas alterações têm por finalidade guiar a interpretação das disposições convencionais: nos termos do artigo 31, parágrafos 1º e 2º, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, as convenções devem ser interpretadas tendo-se sempre em vista o seu "contexto" em que empregados os seus termos, bem como "o objeto e fim" pretendidos. Ora, não sendo o "objeto e o fim" das disposições convencionais que sejam concedidos os benefícios convencionais nas situações de abuso apontadas, a própria atividade interpretativa já se revela um mecanismo bastante eficaz, sendo, em certa medida, desnecessária a alteração pretendida pela OCDE.

---

933 OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 14.
934 Este assunto será retomado no capítulo 4. Sobre a tese defendida por Klaus Vogel, confira-se o tópico 7.1.2 do capítulo 1.
935 Cf. OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 91-93.
936 Veja-se o tópico 4.2 do capítulo 4.

A despeito disso, novamente, observa-se o apelo à cooperação internacional, através da celebração do instrumento multilateral, para que todas as convenções internacionais tenham o seu título e preâmbulo alterados.

4.1.7. Plano de Ação nº 07 (Estabelecimento Permanente)

No *plano de ação nº 07 (evitar a prevenção artificial da caracterização de estabelecimento permanente)* [937], a OCDE propôs alterações recentes no conceito de estabelecimento permanente do qual trata o artigo 5º da sua Convenção-Modelo. O núcleo do conceito de estabelecimento permanente se encontra previsto no artigo 5º, parágrafo 1º, da Convenção-Modelo da OCDE: "para os propósitos da presente convenção, o termo 'estabelecimento permanente' significa um local de negócios fixo através do qual um negócio ou uma empresa é total ou parcialmente conduzido". Na sequência, os demais parágrafos exemplificam e delimitam os limites para a caracterização de um estabelecimento permanente.

Embora o plano de ação ora analisado não tenha modificado o conceito nuclear de estabelecimento permanente, diversas alterações pontuais foram sugeridas e já se encontram refletidas no nova Convenção-Modelo de 2017, bem como nos seus respectivos comentários, tendo por finalidade evitar que o contribuinte, artificialmente, seja capaz de evitar a sua caracterização no Estado de fonte de produção do rendimento.

Em brevíssima síntese, as sugestões feitas pela organização são: (i) a alteração dos parágrafos 5º e 6º do artigo 5º da Convenção-Modelo de modo a evitar que *commissionaire arrangements* – através dos quais, apenas formalmente, o agente possui independência, ao posso em que as suas atividades revelam efetiva dependência – levem à não caracterização de um estabelecimento permanente (*i.e.*, escapem à caracterização de um "*agency-PE*")[938]; (ii) a alteração do parágrafo 4º do artigo 5º da Convenção-Modelo para que não haja dúvidas de que as hipóteses de exclusão ali previstas só se aplicam para atividades de caráter auxiliar ou preparatório, e não para atividades que constituem o objeto social principal (*core business*) de diversas empresas e que, neste sentido, deveriam levar à caracterização de um

---

[937] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013, p. 19-20. Leia-se: "Desenvolver mudanças na definição de estabelecimento permanente para evitar a prevenção artificial da caracterização de estabelecimento permanente, incluindo o uso de negócios através de agentes comissionários e isenções para atividades específicas. Os trabalhos também abrangerão questões relativas à atribuição de lucros." (tradução nossa)

[938] OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 15-28.

estabelecimento permanente[939]; (iii) a introdução da regra anti-fragmentação para evitar que operações complexas sejam segregadas artificialmente (mediante contratos) em pequenas operações que, vistas isoladamente, poderiam ter caráter meramente auxiliar e preparatório e, portanto, não ensejariam a caracterização de estabelecimento permanente[940]; e (iv) a alteração dos comentários à Convenção-Modelo destinados a esclarecer que a segregação meramente contratual de atividades (*splitting-up of contracts*) deve estar sujeita à *PPT Clause* do plano de ação nº 06[941], tratada anteriormente.

Como se vê, as propostas da OCDE consistem, fundamentalmente, na atualização do conceito de estabelecimento permanente para evitar situações de abuso. As alterações propostas tiveram por foco as disposições da Convenção-Modelo relativas a atividades de caráter auxiliar e preparatório (artigo 5°, parágrafo 4°) e de caracterização de estabelecimento permanente em razão de agente dependente (*agency-PE,* artigo 5°, parágrafos 5° e 6°). Não houve, no entanto, a proposta de mudança significativa no que, efetivamente, poderia alterar a relação de poderes de tributar entre os Estados, ou seja, do artigo 5°, parágrafo 1°, o qual continuará se respaldar na presença física como alicerce principal para a caracterização de estabelecimento permanente, o que não faz sentido em uma economia cuja presença se torna cada vez mais digital, e menos física, consoante apontamos quando tratado do plano de ação n° 01.

De fato, em trabalhos conduzidos pela OCDE a respeito do estabelecimento permanente, bem como durante a elaboração do plano de ação tratado, dois atores se fizeram especialmente presentes, cada qual com a sua postura crítica: (i) por um lado, os agentes privados se opuseram à ideia de que os requisitos mínimos para a caracterização de estabelecimento permanente estariam sendo flexibilizados, de modo a facilitar a sua ocorrência, ao mesmo tempo em que a linha divisória entre a sua caracterização ou não estava se tornando cada vez menos clara[942]; (ii) por outro lado, os Estados de residência se opuseram à possível ampliação dos poderes de tributar dos Estados de fonte de produção, a qual teria como contrapartida a redução dos seus próprios poderes[943].

Diante deste cenário, não restam dúvidas de que o presente plano de ação, conquanto tenha por finalidade evitar a ocorrência abusos na caracterização do estabelecimento

---

[939] OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit*., p. 28-39
[940] Ibidem, p. 39-42
[941] Ibidem, p. 42-44.
[942] Cf. COLLIER, Richard. BEPS Action Plan, Action 7: Preventing the Artifical Avoidance of PE Status. In: *British Tax Review*, n. 5. London: Sweet & Maxwell, 2013, p. 640-641.
[943] Ibidem, p. 643-644.

permanente, tem potencial para acirrar a relação de competição entre Estados de residência e fonte de produção na alocação internacional dos poderes de tributar. Foi justamente por esta razão que o plano de ação propôs medidas muito tímidas destinadas a evitar, pontualmente, a ocorrência de abusos, sem que tais propostas tenham tido o condão de ampliar os poderes de tributar dos Estados de fonte de produção, tal como desejavam "poderosos" Estados de fonte de produção da atualidade (*e.g.*, Índia e China), ainda que esta ampliação fosse necessária para combater situações abusivas e de BEPS do modo mais abrangente e eficaz possível[944].

Para os propósitos do presente trabalho, não obstante o referido plano de ação se coloque como um ponto de potencial acirramento da competição existente entre Estados de residência e fonte de produção na alocação de poderes de tributar, ele se revela, ao menos em princípio, apto a compor o dever de cooperação fiscal analisado. Isto porque, o referido plano de ação exige, por parte dos Estados, a cooperação para a sua implementação – *i.e.*, depende da alteração das disposições das convenções fiscais que já se encontram em vigor e das convenções fiscais que deverão ser formuladas futuramente, o que obviamente requer a aquiescência de ambos os Estados Contratantes em suas relações bilaterais. Ademais, uma vez implementada, a referida medida tende a beneficiar ambos os Estados Contratantes, haja vista que ambos poderão se valer das (novas) disposições convencionais para evitar abusos, sempre que assumirem a posição de Estado de localização da fonte de produção de rendimentos.

4.1.8. Plano de Ação n° 13 (Preços de Transferência: Documentação)

No plano de ação n° 13 (*reexaminar a documentação de preços de transferência*)[945], a OCDE propõe que sejam adotados três relatórios distintos para a prestação de informação relativa às operações intra-grupo, todas com o maior grau de padronização possível:

---

[944] Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Op. Cit.*, p. 95-96; SCHOUERI, Luís Eduardo. The BEPS Project: Still a Military Approach. *Op. Cit.*, p. 29; EISENBEISS, Justus. BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. In: *Intertax*, v. 44, Issue 6-7. Netherlands: Kluwer Law International, 2016, p. 481-502.

[945] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013, p. 23. Leia-se: "Desenvolver regras relativas à documentação de preços de transferência para aprimorar a transparência para a administração fiscal, levando-se em consideração os custos de conformidade para os agentes privados. As regras a serem desenvolvidas incluirão a exigência de que as empresas transnacionais forneçam a todos os governos relevantes as informações acerca da sua alocação global de resultados, atividade econômica e tributos pagos aos países, através de uma declaração padronizada. (tradução nossa)

(i) *master file*, cujo objetivo é fornecer uma perspectiva ampla das práticas envolvendo preços de transferência praticadas pelo grupo transnacional, sob as perspectivas econômica, financeira e jurídica, através de informações relativas à alocação global de atividades econômicas e reconhecimento de resultados – em especial: a estrutura organizacional do grupo, descrição dos negócios praticados e das atividades econômicas conduzidas, os intangíveis do grupo, operações financeiras intra-grupo, e posicionamentos sobre questões fiscais e financeiras adotados pelo grupo[946];

(ii) *local file*, cuja finalidade é oferecer uma perspectiva mais detalhada a respeito de transações intra-grupo específicas, de modo a suplementar o *master file*, através de informações acerca de métodos utilizados e de preços praticados com subsidiárias localizadas em países específicos[947]; e

(iii) *country-by-country report* (*CbC Report*), cujo propósito é fornecer informações fiscais relativas à alocação global da geração de resultados por jurisdição fiscal, os tributos pagos em cada uma delas e indicadores de localização de atividades econômicas[948].

A finalidade da OCDE, através da proposta deste plano de ação, é estimular que os contribuintes cumpram, voluntariamente e do modo mais transparente possível, as normas de preços de transferência, transmitindo às administrações fiscais segurança quanto à confiabilidade das informações declaradas relativas às decisões tomadas e posicionamentos (interpretações) assumidos perante a legislação pertinente, permitir que as administrações fiscais tenham a exata percepção das transações que envolvem a maior tomada de riscos de contestação do posicionamento do contribuinte, e facilitar fiscalizações tributárias[949].

A proposta do *CbC Report* está alinhada com a tendência recente de desenvolvimento da troca de informações na modalidade automática[950]. Com efeito, ao tratar da implementação do *CbC Report*, a organização sustenta que a entrega da referida declaração deverá ser feita diretamente ao Estado de residência da entidade jurídica que possui, em

---

[946] Cf. OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 14-15.
[947] Ibidem, p. 14.
[948] Ibidem, p. 16.
[949] Ibidem, p. 12-13.
[950] Sobre as novas tendências a respeito da troca de informações para fins fiscais na modalidade automática, confira-se o tópico 4.3 do presente capítulo.

última instância, poder de controle sobre as demais que compõem o grupo transnacional[951]. Neste contexto, caberá à referida jurisdição fiscal efetuar a troca das informações recebidas com todas as demais jurisdições onde o grupo transnacional opera na modalidade automática, competindo às jurisdições promover as alterações legislativas necessárias no seu ordenamento jurídico interno para alcançar tal finalidade, tendo como prazo inicial de envio das declarações em 31/12/2017 (há a previsão, ainda, de que se faça uma ampla revisão, em 2020, para acompanhar a sua implementação)[952].

A análise mais atenta deste plano de ações suscita algumas questões fundamentais.

Uma primeira questão suscitada diz respeito aos *custos de conformidade* associados com entrega do *CbC Report*.

A OCDE sugeriu que apenas os grupos transnacionais com faturamento global igual ou superior a € 750 milhões estejam submetidos ao dever de enviar o *CbC Report*; com efeito, este critério foi visto pela organização como sendo apto a estabelecer o equilíbrio entre os custos de confirmidade incorridos e os benefícios gerados às administrações fiscais envolvidas[953].

Não obstante, a literatura questiona a magnitude dos custos incorridos pelo contribuinte – o quais incluem não apenas a adaptação de sistemas e procedimentos internos aos parâmetros de informações exigidas pelo *CbC Report*, mas também os custos implícitos de abertura de eventuais informações comerciais sensíveis para o contribuinte que podem afetar a sua posição competitiva – e, por outro lado, a extensão dos benefícios gerados em termos de combate ao BEPS, haja vista que um dos seus principais fatores causadores seria o planejamento tributário por *international tax arbitrage* (em que as diferenças entre os sistemas jurídicos de duas ou mais jurisdições fiscais são exploradas para obter economia tributária), pautada em atos revestidos de legalidade[954].

Uma segunda questão diz respeito à *confidencialidade* que deve ser assegurada às informações transmitidas pelos contribuintes.

Neste ponto, a OCDE defende que as informações relativas a segredos comerciais, cujo conteúdo seja "sensível" sejam tratadas de modo confidencial, bem como as informações presentes nos três relatórios apontados acima sejam tratadas de modo

---

[951] Cf. OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.,* p. 23.
[952] Ibidem, p. 21-23.
[953] Ibidem, p. 21.
[954] Cf. EVERS, Maria Theresia; MEIER, Ina; SPENGEL, Christoph. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting? In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014 (june/july), p. 301-303.

confidencial, sendo-lhes garantida a mesmo grau de proteção resguardado pelos Acordos de Troca de Informações para Fins Fiscais e pela Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal[955].

Na literatura especializada, observa-se, consoante antecipamos acima, uma grande preocupação quanto ao critério de determinação das informações que serão abertas ao público e daquelas que serão tratadas como confidenciais – o qual está longe de ser claro – em vista do seu possível uso por competidores – sobretudo, aqueles que não tenham que entregar o *CbC Report*, por não ultrapassarem o limite de faturamento global apontado – para melhorar a sua posição competitiva[956].

Entretanto, convém destacar que há autores que defendem a ampla publicidade das informações presentes no *CbC Report*, enquanto meio de legitimar o projeto de combate ao BEPS perante a sociedade civil, e de modo a submeter as informações coletadas ao seu escrutínio[957].

A questão assume especial relevo também sob a perspectiva da transparência dos atos praticados pelas próprias Autoridades Fiscais. Isto porque, existem bases de dados internacionais aos quais os Estados possuem acesso, a depender da sua participação em OIs, como é o caso da base de dados da OCDE em "planejamentos tributários agressivos" e da JITSIC da OCDE disponível a todos os membros do Fórum sobre Administração Fiscal. A questão relevante, neste caso, diz respeito à inexistência de informações disponíveis ao público sobre como tais informações são efetivamente utilizadas pelas Administrações Fiscais dos Estados, de modo que não se podem identificar os mecanismos que estão sendo empregados ou quais bases de dados internacionais estão sendo utilizadas para identificar esquemas de "planejamentos tributários internacionais agressivos"[958].

Para os fins do presente trabalho, este plano de ação se revela apto a compor o conteúdo do dever jurídico de cooperação fiscal internacional que será formulado, haja vista que, enquanto medida que visa a posterior troca de informações, a sua adoção unilateral tem o condão de beneficiar não apenas o Estado que vier a adotá-la, mas toda a comunidade

---

[955] Cf. OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.,* p. 19.
[956] Cf. EVERS, Maria Theresia; MEIER, Ina; SPENGEL, Christoph. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting? *Op. Cit*., p. 301; RUIZ, María Amparo Grau. Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014 (October), p. 564.
[957] Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Op. Cit*., p. 105-106.
[958] Cf. VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al*. Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. *Op. Cit.,* p. 151.

internacional. Neste sentido, trata-se de uma medida cuja implementação por todos os Estados é condição necessária para que toda a comunidade internacional de Estados seja capaz de assegurar a eficácia da sua legislação tributária interna. A exigência de um *CbC Report* está umbilicalmente relacionada à proposta de troca posterior de informações na modalidade automática. A própria criação de uma convenção multilateral a este respeito[959] demonstra que a exigência de um *CbC Report*, na ausência do seu posterior intercâmbio, perde totalmente a sua razão de ser.

4.1.9. Plano de Ação n° 15 (Instrumento Multilateral)

Por fim, no *plano de ação n° 15 (desenvolver um instrumento multilateral)*[960], propõe-se que, por meio de um instrumento multilateral para a implementação de medidas convencionais destinadas a evitar BEPS (doravante apenas "instrumento multilateral"), a expressiva maioria das convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda, atualmente em vigor, sejam modificadas de modo a colocá-las em compasso com as convenções-modelo mais atuais, dotadas de maiores mecanismos de combate às estratégias de BEPS[961]. O objetivo do instrumento multilateral é reduzir os custos associados à renegociação inidividual de todas as convenções internacionais em vigor, bilaterais por sua natureza, mediante a coordenação de todas as jurisdições fiscais através de um único instrumento multilateral de participação universal[962].

Em constrate com os demais planos de ação, este parece assumir a qualidade bastante particular: o instrumento multilateral, em vez de ser um *fim* em si mesmo, se figura como *meio* (*i.e.*, um *instrumento*, com a devida vênia por este pleonasmo), para que os outros planos de ação, que dependem de modificações no texto das convenções fiscais, possam ser implementados com sucesso.

---

[959] Veja-se o tópico 4.2.1.1 deste capítulo.
[960] Cf. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. *Op. Cit.*, 2013, p. 24. Leia-se: "Analisar os aspectos tributários e de Direito Internacional Público relacionados ao desenvolvimento de um instrumento multilateral capaz de permitir que as jurisdições que desejam ratificá-la o façam de modo a implementar medidas desenvolvidas no âmbito dos trabalhos relacionaodos ao BEPS e alterar o texto das convenções fiscais bilaterais. Neste contexto, as partes interessadas irão desenvolver um instrumento multilateral destinado a oferecer uma perspectiva inovadora para as questões de tributação internacional, de modo a refletir a economia global, em constante e rápida evolução, e a necessidade de se adaptar rapidamente a esta evolução." (tradução nossa)
[961] Cf. OECD. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit.*, p. 15-17.
[962] Ibidem, p. 18.

O instrumento multilateral contém sete partes, as quais, substancialmente, trazem modificações do texto das convenções destinadas a combater a subtributação decorrente de negócios híbridos (plano de ação n° 02 – Parte II do instrumento multilateral), do abuso das convenções fiscais (plano de ação n° 06 – Parte III), das práticas destinadas a evitar a caracterização de estabelecimentos permanentes (plano de ação n° 07 – Parte IV), e a implementar mecanismos convencionais de aprimoramento da resolução de controvérsias, bem como a cláusula de arbitragem obrigatória (plano de ação n° 14 – Partes V e VI, respectivamente)[963].

Ao propor a alteração "simultânea e automática" de todas as convenções fiscais bilaterais em vigor, apenas no tocante às medidas destinadas ao combate do BEPS, o plano de ação parece pressupor que os esforços de coordenação política para tanto seriam muito menores do que, de fato, são na realidade. Não se pode perder de vista que, mesmo que se proponha alterar as convenções fiscais vigentes apenas no tocante às medidas de combate ao BEPS, sem alterar a alocação de poderes de tributar estabelecida, encontrar um mínimo denominador comum que seja universalmente aceito revela-se, ainda assim, uma tarefa bastante complexa.

Apesar de a OCDE recomendar "flexibilidade" para que os distintos interesses dos Estados, na defesa das suas políticas tributárias exteriorizadas na celebração de convenções fiscais, sejam devidamente levados em consideração[964], na prática, esta "flexibilidade" poderá colocar em xeque a consistência mínima no conteúdo das disposições do instrumento multilateral prestigiada pela organização[965].

Basta que se tenha em mente, por exemplo, os debates acerca da conveniência da adoção de uma *PPT Clause* nas convenções fiscais, que demonstram que alguns países poderão optar por não adotar qualquer regra neste sentido, recorrer, apenas, às *LOB Rules*, ou ainda, a disposições de uma GAAR do seu ordenamento jurídico interno. É possível também que mesmo aqueles países que optarem pela inclusão da *PPT Clause*, venham a modificar ao seu conteúdo, em vista da elevada insegurança jurídica propiciada por ela, nos exatos termos em que recomendada pela OCDE.

---

[963] OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. 2016. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (acesso em 08/10/2018).

[964] Cf. OECD. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. *Op. Cit*., p. 22-23.

[965] Cf. BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been. In: *Intertax*, v. 46, Issue 1. Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 16-17.

Outro exemplo advém das regras destinadas a evitar que haja abuso na caracterização de estabelecimentos permanentes; é no mínimo razoável vislumbrar que os Estados poderão divergir quanto à conveniência e extensão das regras destinadas a evitar abusos na caracterização de estabelecimentos permanentes, ou mesmo quanto à extensão de tais regras, desejando, por um lado, ir muito além no sentido de ampliar os poderes de tributar dos Estados de fonte de produção, ou, por outro lado, não promover modificação alguma nas convenções existentes, em razão do caráter majoritariamente exportador de capitais do Estado em questão.

No tocante à cláusula de arbitragem obrigatória, observa-se propensão maior ainda para que, em convenções celebradas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, não se chegue a qualquer acordo de abrangência universal.

Ademais, cumpre pontuar que, pela função *sui generis* assumida pelo instrumento multilateral proposto (*i.e.*, atualizar o conteúdo de convenções fiscais bilaterais), pairam diversos questionamentos quanto aos seus efeitos e à sua adequação aos institutos basilares do Direito Internacional Público, relativos às convenções internacionais.

Um dos principais questionamentos diz respeito às *reservas* porventura feitas pelas partes no instrumento multilateral, enumeradas taxativamente no seu artigo 28. O tratamento conferido às reservas pelo instrumento multilateral revela, por um lado, alinhamento com as regras previstas na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas, por outro lado, o seu completo distanciamento, especialmente quando vem à tona a natureza bilateral que lhe é subjacente[966]. Um exemplo do seu alinhamento pode ser vislumbrado no art. 28, parágrafo 3°, o qual disciplina os efeitos recíprocos das reservas realizadas. No entanto, a bilateralidade subjacente ao instrumento multilateral se torna evidente no tocante às reservas que, uma vez feitas, condicionam as partes em convenções fiscais (bilaterais) à negociação para que os *minimum standards* – *i.e.*, conjunto de medidas mínimas, em relação às quais não se admite a realização de reservas[967] – não deixem de ser implementados (*e.g.*, art. 28, parágrafo 1°, item *e*).

A natureza híbrida do instrumento – *i.e.*, bilateral e multilateral, bem como do próprio instituto da "reserva" proposto pela OCDE, cuja fidelidade à Convenção de Viena é questionável, somente vem a demonstrar a ausência de consenso dos Estados quanto à

---

[966] Cf. ANTÓN, Ricardo García. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD. 2017 (october), p. 544-552.

[967] Veja-se o tópico 4.1.2 deste capítulo.

conveniência, extensão e ao conteúdo das medidas propostas pela OCDE, no projeto de combate ao BEPS, que dependem de alterações no texto das convenções internacionais[968]. Logicamente, quanto maior for o consenso alcançado, maior será a generalidade da adoção do instrumento e da uniformidade das suas disposições.

Não se pode perder de vista que o Instrumento Multilateral possui duas sortes de desafios para o seu sucesso[969]: (i) desafios interpretativos (*i.e.*, relativos à substância das disposições convencionais); e (ii) desafios de efetividade (*i.e.*, relativos ao número de signatários e convenções fiscais potencialmente afetadas por ele).

Ambos os objetivos parecem ser, em certa medida, inconciliáveis. Isso porque, ao conferir elevada flexibilidade ao Instrumento Multilateral através das reservas que podem ser feitas, a OCDE buscou assegurar a efetividade do instrumento. No entanto, a flexibilidade conferida ao documento o torna muito complexo; ora, Estados que possuem convenções bilaterais celebradas entre si poderão adotar posturas distintas em relação aos disposições do Instrumento Multilateral – *e.g.*, um deles poderá adotá-la ao passo em que o outro poderá formalizar uma reserva – o que cria, inexoravelmente, uma assimetria[970]. A depender do número de reservas que venham a ser feitas, corre-se o risco de que diversas das disposições do Instrumento Multilateral percam a sua efetividade.

Logo, o poder de formalizar reservas, ao mesmo tempo em que é fundamental para assegurar a flexibilidade necessária para atrair o maior número de países possíveis para a celebração do Instrumento Multilateral, acaba por colocar os objetivos por ele pretendidos em risco.

Para os propósitos do presente trabalho, o instrumento multilateral, em vez de se revelar apto a compor o conteúdo do dever de cooperação fiscal em matéria internacional, será um dos instrumentos de identificação do conteúdo substancialmente mínimo capaz de influenciar a prática geral dos Estados, bem como a sua *opinio juris*. Em outras palavras, no tocante às medidas propostas pela OCDE, no âmbito do projeto de combate ao BEPS, o instrumento multilateral assume a feição de importante elemento de prova do surgimento de um costume internacional.

---

[968] Cf. ANTÓN, Ricardo García. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids. *Op. Cit.*, p. 544-545.
[969] SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, 2018, p. 106-107.
[970] Ibidem.

É justamente por esta razão que é fundamental a observação do grau de adesão dos Estados ao instrumento multilateral, bem como da presença de qualquer uniformidade quanto ao conteúdo das suas cláusulas. Esta análise será feita adiante[971].

4.2. Perspectiva atual do Projeto de combate ao BEPS

No presente tópico, analisaremos dois aspectos relativos aos desafios atuais do Projeto de combate ao BEPS: a sua implementação; e os países em desenvolvimento.

4.2.1. Implementação

4.2.1.1. *Inclusive framework* e o processo de *peer review*

Em 2016, os Estados-Membros da OCDE e do G20 desenvolveram o chamado "*inclusive framework*", que permite ao referido grupo de países, bem como a terceiros interessados, participar em um processo de desenvolvimento dos *standards* defendidos para combater o BEPS, bem como a revisar e monitorar a implementação de todas as medidas[972].

Os países que compõem o referido grupo se submetem a um processo de *peer review* destinado a acompanhar o processo de implementação dos *minimum standards*, equivalente àquele existente no âmbito da troca de informações para fins fiscais. Ou seja: os países que fazem parte deste grupo estão "obrigados" – ainda que, apenas, politicamente – a implementar os quatro *minimum standards* apontados. Até outubro de 2018, 119 países de diferentes perfils de desenvolvimento econômico e social fazem parte do *inclusive framework*, incluindo o Brasil[973].

O *peer review* está, no presente momento, em andamento. Pelo escopo das medidas proposta no âmbito do Projeto, a sua implementação levará tempo e consideráveis esforços políticos. Há, no entanto, resultados parciais cuja análise se revela oportuna, haja vista já demonstrarem avanços substanciais.

No tocante ao plano de ação n° 05, observa-se, já neste primeiro momento, o comprometimento de grande parte das jurisdições que possuíam regimes fiscais privilegiados em desacordo com o requisito da presença substancial em promover alterações

---

[971] Veja-se o tópico 4.2 deste capítulo.
[972] OECD. Establishment of the Inclusive Framework on BEPS. *Op. Cit.*, p. 11.
[973] Confira-se: https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (acesso em 09/10/2018).

na sua legislação interna, destinadas a adequá-la[974]. Não se pode dizer, no entanto, já haver uma prática consistente e uniforme por parte dos Estados identificados pelo Fórum de Práticas Fiscais Lesivas como possuidores de regimes fiscais privilegiados, haja vista que, até o presente momento, apenas uma parte dos regimes identificados foi efetivamente alterada. Houve evolução significativa, também, no tocante à troca de informações relativas a *rulings* entre os Estados[975].

Passando-se ao plano de ação n° 13, constata-se que, em novembro de 2018, 75 jurisdições fiscais já celebraram a Convenção Multilateral sobre a Troca de *CbC Reports*[976]. As primeiras trocas de *CbC Reports*, nos moldes propostos pelo plano de ação, ocorrerão a partir de 2018[977].

Em relatório produzido pela Associação Fiscal Internacional (*International Fiscal Association – IFA*), em 2017, demonstrando o estágio de implementação das medidas recomendadas no âmbito do Projeto de combate ao BEPS, das 48 jurisdições pesquisadas, 24 indicaram o presente item como uma prioridade, sendo certo afirmar, também, que uma parte considerável já implementou ou está em processo de implementação de alterações na sua legislação interna para permitir o intercâmbio de *CbC Reports*, sendo correto afirmar ser este, provavelmente, o plano de ação mais avançado em seu estágio de implementação[978].

O grande avanço observado em relação a este plano de ação pode ser explicado pelo fato de que a aplicação da legislação de preços de transferência é um assunto sensível não apenas para países desenvolvidos, como, também, países em desenvolvimento, sobretudo emergentes. Desse modo, a proposta de ampliação da transparência e das informações disponíveis acaba sendo de grande utilidade para uma ampla gama de jurisdições fiscais (inclusive, países em desenvolvimento) que poderão preencher lacunas de informação, anteriormente existentes e que impediam a aplicação adequada de regras de preços de transferência[979].

---

[974] Cf. OECD. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 17-18.
[975] Ibidem.
[976] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf (acesso em 21/12/2018).
[977] Cf. OECD. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018*. *Op. Cit*., p. 19-21.
[978] Cf. CHRISTIANS, Alisson; SHAY, Stephen. General Report. *Op. Cit*., p. 37 e 52.
[979] Cf. LENNARD, Michael. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration. In: *Intertax*, v. 44, Issue 10. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016, p. 744; VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. In: *World Tax Journal*, v. 7, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2015; SHRIVASTAV. Pramila. BEPS: A Developing Country Perspective. In*: International Tax Review*, n° 26, 2015 (october), p. 13.

Um dos possíveis entraves à implementação de todas as medidas recomendadas pela OCDE, nos seus 15 planos de ação, é o receio demonstrado por determinados Estados quanto aos efeitos ensejados ao fluxo de investimentos e ao comércio internacional, não só pelo custo tributário marginal que será arcado pelo setor produtivo, quanto pelas incertezas que poderão advir da sua implementação[980]. Tal fato iria de encontro aos propósitos centrais da celebração de convenções fiscais destinadas a evitar a dupla tributação. No entanto, entendemos que, ao menos sob a perspectiva dos *minimum standards*, cujo foco é a troca de informações, transparência e alterações convencionais destinadas a coibir o abuso, este risco acaba sendo consideravelmente mitigado[981].

Não se pode afastar, ainda, os riscos, vislumbrados especialmente por países em desenvolvimento, de que as medidas recomendadas venham a ser implemetadas pelas jurisdições fiscais de modo absolutamente inconsistente, afastando-se qualquer uniformidade possível, ou de que elas simplesmente deixem de ser implementadas, dando-se primazia às soluções oferecidas pela legislação tributária interna[982].

4.2.1.2. Instrumento Multilateral

As demais medidas que compõem os *minimum standards*, bem como os planos de ação aptos a compor o conteúdo do dever jurídico de cooperação em matéria fiscal, dependem da sua implementação através do instrumento multilateral, objeto do plano de ação n° 15.

Até o início de dezembro de 2018, 85 jurisdições fiscais já haviam celebrado o instrumento multilateral, o qual já está em vigor em algumas delas[983].

A despeito da pluralidade de jurisdições fiscais que já celebraram o instrumento multilateral, não se pode perder de vista que, em razão da feição distinta que o instituto da reserva assume quando compreendida nesta convenção multilateral, conforme evidenciamos anteriormente[984], a despeito da aparente generalidade, inexiste uniformidade da prática dos Estados no tocante à política buscada quando da sua celebração.

Como a possibilidade de realização de reservas, no âmbito do instrumento multilateral objeto do plano de ação n° 15, é um mecanismo que permite aos Estados fazerem

---

[980] Cf. CHRISTIANS, Alisson; SHAY, Stephen. General Report. *Op. Cit.*, p. 46-48.
[981] Ibidem, p. 47-48.
[982] Ibidem, p. 49-50.
[983] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf (acesso em 21/12/2018).
[984] Veja-se o tópico 4.1.1.13 deste capítulo.

escolhas capazes de proteger os seus interesses e as suas políticas tributárias internas, qualquer tentativa de uniformidade que vá além dos *minimum standards*, para os quais a extensão permitida para as reservas é reduzida, tem elevada probabilidade de se revelar um insucesso.

Um exemplo eloquente decorre da análise dos artigos 12 a 15 do instrumento multilateral relativos à sua parte IV (combater práticas destinadas a evitar a caracterização de estabelecimentos permanentes), para o qual, mesmo no âmbito dos Estados-Membros da OCDE, não há uniformidade quanto à sua aceitação, sendo estes dispositivos provavelmente os mais controvertidos do instrumento multilateral e, com efeito, com baixa adesão[985].

O plano de ação n° 02 é um exemplo eloquente da baixa efetividade do Instrumento Multilateral nas convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação. Em estudo sobre o tema[986], constatou-se que, considerando-se os três pontos tratados no âmbito do plano de ação n° 02 em seu segunda parte (*i.e.*, entidades com dupla residência fiscal, entidades transparentes e os métodos destinados a evitar a dupla tributação) os quais se encontram refletidos nos artigos 3°, 4° e 5° do Instrumento Multilateral, poucas dezenas de convenções internacionais serão afetadas pela adoção dos três artigos em conjunto, o que é um número ínfimo se comparado ao universo total de convenções que poderiam ser alteradas.

Com efeito, observa-se que, dos Estados que já celebraram o instrumento multilateral, uma parte considerável se limitou aos *minimum standards* (*e.g.*, República Checa), ao passo em que outros foram além destes (*e.g.*, Nova Zelândia)[987], o que revela, de fato, ausência de uniformidade.

Além disso, cumpre destacar que diversos Estados decidiram não assinar o instrumento multilateral, ou, ainda, efetuar reservas a determinadas disposições, sob o argumento de que as suas convenções já são compatíveis com as medidas propostas no âmbito do projeto de combate ao BEPS[988]. Este é o caso, por exemplo, dos EUA, que optou por não celebrar o instrumento multilateral, e da Itália, que optou por efetuar uma reserva em relação ao artigo 14 do instrumento multilateral[989].

---

[985] Cf. BRAVO, Nathalie *et al*. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? In: *Intertax*, v. 45, Issue 12. Netherlands: Kluwer Law International, 2017, p. 861.
[986] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? *Op. Cit.*, p. 112.
[987] Cf. BRAVO, Nathalie *et al*. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? *Op. Cit.*, p. 861.
[988] Cf. BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been. *Op. Cit.*, p. 10.
[989] Ibidem.

Este argumento, com efeito, vai de encontro com a ideia de padronização, prestigiada pelo instrumento multilateral[990], e a certeza jurídica de que o Estado em questão está alinhado com as medidas recomendadas no âmbito do Projete de combate ao BEPS, sobretudo os *minimum standards*, já que compete ao Estado em questão, em última instância, a exclusividade de tal juízo.

Neste contexto, não se pode dizer que o instrumento multilateral tenha tido o mesmo efeito verificado pelas demais convenções multilaterais celebradas para promover a cooperação fiscal internacional (*e.g.*, a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal).

4.2.2. Países em desenvolvimento

Outro desafio ao Projeto de combate ao BEPS é a participação de países em desenvolvimento, para além dos países emergentes. A sua participação é fundamental pois ela se presta a um duplo propósito: por um lado, busca-se agregar legitimidade ao Projeto; por outro lado, o seu sucesso depende da adesão de Estados não-membros da OCDE e do G20. Mesmo no âmbito do G20, há economias emergentes que não deixam de compartilhar características e preocupações em comum com países em desenvolvimento, bem como interesses distintos dos Estados-Membros da OCDE (*e.g.*, os Estados que compõem o grupo dos BRICS).

Inicialmente, os princípios basilares e os planos de ação do Projeto foram vislumbrados por Estados-Membros da OCDE, majoritariamente desenvolvidos. O G20 conferiu ao Projeto a força política necessária, ao passo em que a OCDE se encarregou de todo o suporte técnico[991]. As prioridades foram, neste sentido, estabelecidas por países desenvolvidos para países desenvolvidos.

A inclusão de países em desenvolvimento, sobretudo aqueles não pertencentes ao grupo dos BRICS, foi lenta e tardia. Muitos destes somente se fizeram presentes em um segundo momento, quando os debates já haviam sido estabelecidos, o que levou a diversas críticas, muitas das quais pontuamos ao longo da análise dos planos de ação feita anteriormente[992]. Os maiores esforços para a inclusão desses países ocorreram, em maior medida, apenas na sua fase atual de implementação, através do *inclusive framework*, o que

---

[990] Cf. BRAUNER, Yariv. McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been. *Op. Cit.*, p. 10.
[991] Cf. CHRISTIANS, Alisson; SHAY, Stephen. General Report. *Op. Cit.*, p. 50-51.
[992] Ibidem, p. 50-51 e 53-54.

acaba por reduzir a capacidade do Projeto de combate ao BEPS de refletir a realidade e as prioridades dos países em desenvolvimento[993]. É fato, no entanto, que tais países não se fizeram presentes no grupo BEPS 44, composto por 44 jurisdições fiscais, com iguais prerrogativas de participação, pertencentes à OCDE, G20 e países interessados em integrar a OCDE[994].

A nosso ver, apesar dos esforços da OCDE em assegurar legitimidade ao Projeto de combate ao BEPS através do chamado *inclusive framework*, o Projeto permanece com um nítido *déficit de legitimidade internacional*.

Por um lado, os planos de ação refletem os interesses tão somente dos grupo do BEPS 44 apontado acima, e não dos países em desenvolvimento os quais em momento algum tiveram qualquer poder de decisão relativo ao conteúdo dos planos de ação e à eventual fixação de outras prioridades (*i.e.*, ausência de *input legitimacy*)[995]. Diante deste cenário, entendemos que, ao invés de legitimar a *implementação* das políticas tributárias, consubstanciadas nos planos de ação do Projeto de combate ao BEPS, teria sido preferível legitimar a sua *criação*, ao contrário do que se vislumbrou mediante a criação do *inclusive framework*.

Por outro lado, o conteúdo dos planos de ação do Projeto de Combate ao BEPS, além de não ter sido determinado mediante a participação de países em desenvolvimento, tampouco é capaz de apresentar soluções para os desafios enfrentados particularmente por estes países no âmbito da tributação internacional (*i.e.*, ausência de *output legitimacy*)[996]. Com efeito, déficit de legitimidade semelhante se verifica no tocante ao *inclusive framework*, haja vista que não se vislumbrou os problemas que países em desenvolvimento viriam a enfrentar para implementar os *minimum standard*[997].

Há *déficit de legitimade internacional*, também, em relação à criação do instrumento multilateral, haja vista que não houve o envolvimento de países em desenvolvimento quando da sua redação[998], o que, a nosso ver, contribui para explicar as razões para as dificuldades

---

[993] Cf. LENNARD, Michael. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration. *Op. Cit.*, p. 745.
[994] Cf. OECD. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion andProfit Shifting Project*. OECD, 2014. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement. (acesso em 26/10/2018).
[995] Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera Valderrama. Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2018.
[996] Ibidem.
[997] Ibidem.
[998] Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. *Op. Cit.*

que o referido instrumento enfrentará para dar origem a uma prática geral e uniforme por parte da comunidade internacional (*i.e*., em razão da natureza específica que as reservas assumem neste contexto).

O resultado do não envolvimento dos países em desenvolvimento no processo de formulação dos 15 planos de ação teve por consequência a sua incapacidade em se aprofundar em duas questões de fundamental interesse deste grupo de países, pontuadas ao longo da nossa análise[999]: (i) alocação de poderes de tributar entre Estados de residência e fonte de produção; e (ii) o imposto de renda retido na fonte, enquanto medida prática e eficaz, capaz de assegurar que não ocorrerá dupla não tributação da renda e poderes de tributar aos Estado de fonte de produção.

Diante deste cenário, não causa surpresa o fato de que, mesmo no tocante aos *minimum standards*, inexiste um consenso quanto à sua essencialidade para além do grupo do BEPS 44. Há, com efeito, diversos Estados asiáticos e africanos que preferiram dar mais atenção a planos de ação que compõem as chamadas *recommendations* e *best pratices* em vez dos *minimum standards* – em especial, os planos de ação n° 08 a 10 (preços de tranferência)[1000]. Sob a perspectiva do processo de formação costumeiro, tal fato não apenas coloca em xeque a generalidade e uniformidade da prática requerida, como evidencia a ausência de *opinio juris* internacional acerca da juridicidade dos *minimum standards*.

Destaque-se, ainda, como desafio a ser superado para a implementação das medidas propostas, a elevada fragilidade da capacidade orçamentária, administrativa e de recursos humanos dos países em desenvolvimento, preocupação expressada em especial por alguns dos países latino-americanos e africanos[1001], o que certamente também se põe como um desafio para a generalização e uniformização das práticas propostas.

Conforme demonstraremos no capítulo 4[1002], estas questões justificam, em certa medida, a ausência de uniformização e generalização da prática e da *opinio juris* necessária para a transformação de parte dos planos de ação do BEPS que foram objeto da nossa análise em costume internacional.

---

[999] Cf. LENNARD, Michael. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration. *Op. Cit*., p. 745.
[1000] Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera Valderrama. Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2018.
[1001] Ibidem.
[1002] Veja-se o tópico 4.2 do capítulo 4.

4.3. A proposta de um novo padrão internacional de troca de informações: a troca automática de informações financeiras (*AEOI Standard*)

O maior avanço observado no tocante à troca de informações para fins fiscais refere-se à proposta, em 2013, pelo Fórum Global, de um novo padrão internacional (*international standard*), ainda em seus passos iniciais, de troca automática de informações financeiras para fins fiscais (chamado *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters - AEOI Standard*, em contraposição ao *EOI Standard*, relativo à troca de informações na modalidade a pedido)[1003].

No *AEOI Standard*, abandona-se o conceito de "previsível relevância", que está na essência do *EOI Standard* enquanto equílibrio entre os interesses dos sujeitos envolvidos (i.e., Estado requerente, Estado requerido e contribuintes), bem como da própria necessidade de formalizar um pedido, o qual deve observar certas formalidades e limitações, como condição para a troca de informações.

É certo, no entanto, que a troca de informações, na modalidade automática está longe de ser um fenômeno cujo surgimento é recente: apenas a título ilustrativo, já em 1972, havia Convenção Multilateral em vigor (*i.e.*, a Convenção Nórdica) que permitia a troca de informações na modalidade automática, tendo sido pioneira neste aspecto[1004].

Este novo padrão internacional se encontra corporificado na Convenção-Modelo de Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras para Aprimorar o Respeito às Normas de Tributação Internacional (*Model Competent Authority Agreement on the Automatic Exchange of Financial Account Information to Improve International Tax Compliance*) e no Padrão Comum de Declaração (*Common Reporting Standard - CRS*) desenvolvidos, em 2014, pela OCDE[1005].

A referida convenção-modelo é de natureza bilateral e possui sete artigos destinados, dentre outras finalidades, a discriminar as informações que serão enviadas no tocante a contas mantidas em instituições financeiras, o prazo para envio das informações, modo determinação dos montantes e da caracterização de pagamentos, colaboração para a execução correta da troca de informações e confidencialidade das informações trocadas[1006].

[1003] Cf. OECD. *Automatic Exchange of Information: Implementation Report 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 04.
[1004] Veja-se o tópico 3.2.6 deste capítulo.
[1005] Cf. OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. 1st Edition. Paris: OECD Publishing, 2014.
[1006] Ibidem, p. 21-27.

Houve, também, esforços de multilateralização no âmbito troca automática de informações financeiras. Neste sentido, foi desenvolvida, assim como para a troca de informações a pedido, uma Convenção Multilateral de Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*)[1007], cujo conteúdo é bastante semelhante àquele da Convenção-Modelo, analisado linhas acima. Até o final de outubro de 2018, 104 jurisdições fiscais, possuindo distintos níveis de desenvolvimento econômico e social, haviam assinado a referida convenção[1008].

Em outubro de 2018, independentemente de terem assinado a Convenção Multilateral, 108 países haviam se comprometido com a troca informações na modalidade automática, nos termos propostos, sendo que, destes, 49 iniciaram o intercâmbio em 2017, 52 em 2018 (dentre os quais, o Brasil), e 7 iniciarão apenas em 2019 e 2020[1009].

Entretanto, merece igual destaque o fato de que 42 jurisdições fiscais (países em desenvolvimento) não assumiram este compromisso[1010]. A OCDE busca, neste contexto, amenizar o não comprometimento destes países com o *AEOI Standard* ao alegar que, deste grupo de países, não foi solicitada a implementação da troca automática de informações nos mesmos prazos estabelecidos para os demais países, haja vista que eles "não possuem centros financeiros" e que, portanto, "impõem um risco menor ao patamar mínimo de cooperação" que se busca construir[1011].

A despeito disso, parece bastante evidente que, ao menos no presente momento, não se pode falar em um consenso *geral* acerca da imprescindibilidade da troca de informações na troca automática, diversamente do que ocorre com a troca de informações na modalidade a pedido.

Tampouco pode-se dizer que há uma prática estabelecida de troca de informações nos termos do *AEOI Standard*. Isto porque, os países estão apenas na etapa inicial do desenvolvimento desta prática, consoante o cronograma estabelecido pela própria OCDE. O mesmo pode ser dito no tocante ao intercâmbio de *CbC Reports*.

[1007] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf (acesso em 11/10/2018).
[1008] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf (acesso em 21/12/2018).
[1009] Confira-se: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf (acesso em 21/12/2018).
[1010] Ibidem.
[1011] Cf. OECD. *Automatic Exchange of Information: Implementation Report 2017*. *Op. Cit.*, p. 06.

Diversamente da troca de informações na modalidade a pedido, a qual já foi submetida ao processo completo de *peer review* que revelou a sua prática relativamente consistente e uniforme, na troca de informações na modalidade automática, não se verificou, até o presente momento, esta prática, a qual, repita-se, ainda que fosse verificada, não assume o mesmo grau de generalidade, haja vista as 42 jurisdições fiscais que, até o presente momento, não se comprometeram com o *AEOI Stantard*, bem como outras jurisdições fiscais que sequer foram mencionadas por não fazerem parte do Fórum Global.

Estas constatações são de fundamental importância para a nossa tese.

Deve-se reconhecer, no entanto, que os países que se comprometeram com o *AEOI Standard* demonstram resultados positivos em termos da sua implementação, seja do ponto de vista da coleta de informações de instituições financeiras residentes, seja sob a perspectiva do seu efetivo intercâmbio com outras jurisdições fiscais[1012]. No entanto, como dito anteriormente, ainda é muito cedo para que se tire qualquer conclusão a este respeito.

Os desafios que este novo padrão internacional virá a encontrar são, com efeito, muito semelhantes, conquanto não iguais, aos desafios enfrentados na troca de informações na modalidade a pedido[1013].

Desse modo, questões como a necessária proteção aos direitos do contribuinte no tocante ao sigilo das informações recebidas, por exemplo, se tornam muito mais sensíveis no contexto da troca automática de informações. São, com efeito, muito mais frequentes as situações em que o contribuinte sequer toma conhecimento de que as suas informações estão sendo compartilhadas, bem como do seu conteúdo, haja vista que estas informações já constam da base de dados das autoridades fiscais a partir de relatórios emitidos por instituições financeiras. Não obstante a sua inegável relevância, nos aprofundarmos neste tema se distanciaria dos propósitos do presente trabalho.

4.4. Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos no terceiro estágio

O resultado deste segundo estágio, em termos de instrumentos de *hard law* e *soft law* produzidos, pode ser verificado, abaixo:

[1012] Cf. OECD. *Automatic Exchange of Information: Implementation Report 2017*. *Op. Cit.*, p. 11-19.
[1013] Veja-se o tópico 3.2.8 do presente capítulo.

Tabela 6 – Síntese dos instrumentos de *hard law* e *soft law* do terceiro estágio

Instrumentos de *hard law*	Instrumentos de *soft law*
▪ Instrumento Multilateral para a implementação de medidas convencionais destinadas a evitar BEPS, o qual contava, em dezembro de 2018, com a celebração de 85 jurisdições fiscais; ▪ Convenção Multilateral sobre a Troca de *CbC Reports*, a qual contava, em novembro de 2018, com a assinatura de 75 jurisdições fiscais; ▪ Convenção Multilateral sobre a Troca Automática de Informações Financeiras, a qual contava, em outubro de 2018, com a assinatura de 104 jurisdições fiscais.	▪ Diversos relatórios emitidos no âmbito do Projeto de Combate ao BEPS (*i.e.*, relatórios destinados a estabelecer os seus princípios e as suas linhas mestras, as diretrizes a serem seguidas em cada um dos seus 15 planos de ação e a aferir o seu estágio de implementação); ▪ Relatórios emitidos no âmbito da troca automática de informações de natureza financeira; ▪ Convenção-Modelo de Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras para Aprimorar o Respeito às Normas de Tributação Internacional;

5. Breves notas sobre o desenvolvimento da cooperação fiscal no Direito Europeu

Compreender o desenvolvimento dos temas apontados no âmbito do Direito Europeu é de fundamental importância para os propósitos do presente trabalho.

Por um lado, não se pode perder de vista que uma parcela expressiva dos Estados-Membros da União Europeia integram, também, a OCDE, razão pela qual é razoável esperar um certo alinhamento entre as políticas defendidas pela organização e as políticas defendidas e implementadas pelos órgãos supranacionais comunitários.

Por outro lado, não se pode ignorar que os costumes internacionais assumem diferentes feições quanto à sua generalidade (*i.e.*, costumes gerais, locais, regionais ou bilaterais), razão pela qual é plenamente possível a hipótese de que a cooperação fiscal internacional tenha se transformado em um dever jurídico costumeiro com conteúdo próprio para os Estados-Membros da União Europeia, distinto do dever de cooperar aplicável para o restante da comunidade internacional.

Neste tópico, analisaremos a cooperação fiscal para combater a evasão e a elisão fiscal no âmbito da União Europeia, sem termos pretensão de exaurir, por completo, o tema, sob duas perspectivas: (i) transparência e troca de informações para fins fiscais; e (ii) as medidas unilaterais para o combate de situações específicas envolvendo a elisão fiscal.

5.1. Para a transparência e troca de informações para fins fiscais

A análise do desenvolvimento da transparência no Direito Europeu revela, em certa medida, o espelhamento da evolução do tema no âmbito global.

Há, no Direito Europeu, uma diferenciação entre as *fontes primárias*, consistentes nas convenções internacionais que disciplinam o funcionamento das instituições supranacionais, bem como regulam liberdades, direitos e deveres dos Estados e das pessoas, e as *fontes secundárias*, consistentes, em suma, nas diretivas, regulamentos, entre outros instrumentos jurídicos. No tocante à assistência administrativa em matéria fiscal, os instrumentos mais relevantes no âmbito do Direito Europeu se situam no patamar das fontes secundárias, ocupando especial importância, as diretivas. Houve, até o presente momento, a elaboração de seis diretivas relativas à troca de informações que merecem especial destaque.

A *primeira diretiva* europeia que previa a troca de informações para fins fiscais foi a Diretiva 77/799/EEC, de 19 de dezembro de 1977. A referida diretiva previa a troca de informações, apenas de tributos diretos, nas três modalidades possíveis – a pedido, automática e espontânea – com disposições muito semelhantes àquelas presentes na Convenção Multilateral de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais. Ou seja: os Estados-Membros passaram a estar obrigados a trocar informações a pedido, em relação a casos específicos, e de modo espontâneo, na exata medida das cinco hipóteses de troca expressamente detalhadas, sem, no entanto, existir qualquer obrigação de realização de troca de informações na modalidade automática, a qual continuaria a depender de acordo específico entre os Estados-Membros. No tocante aos deveres de confidencialidade e às hipóteses de recusa da troca de informações, não há diferenças substanciais em relação ao texto adotado pelos demais instrumentos jurídicos já analisados.

Cumpre, no entanto, que se faça ressalva quanto a esta primeira diretiva: a ausência de reciprocidade era capaz de justificar a recusa da troca de informações, bem como a própria existência de legislação de proteção ao sigilo bancário (cf. art. 8°, itens 1 e 3). Daí ser correto afirmar que esta primeira diretiva não corporificava o *EOI Standard*[1014].

A *segunda diretiva* europeia é a Diretiva 2011/16/EU, de 15 de fevereiro de 2011. Diversamente da primeira, esta segunda diretiva tem por escopo todo e qualquer tributo, com exceção do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) [1015] e de determinados tributos

[1014] Cf. DOURADO, Ana Paula. *Governação Fiscal Global*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 318.
[1015] Cf. Council Regulation 904/2010.

aduaneiros[1016]. Há, ainda, a previsão das três modalidades de troca de informações, tendo sido incluído o conceito de "previsível relevância", no tocante à troca de informações a pedido, e a enumeração dos cinco casos em relação aos quais deverá haver a troca obrigatória automática de informações. Na mesma linha da Convenção Multilateral de Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, a diretiva também permitiu a condução de fiscalizações simultâneas, bem como nos territórios dos demais Estados-Membros. De modo geral, no tocante às suas demais disposições, a diretiva se revela em linha com a Convenção Multilateral – *i.e.*, inoponibilidade das normas internas de sigilo bancário, inaplicabilidade do requisito do interesse nacional das informações a serem obtidas para assegurar a aplicação das próprias normas tributárias e limites e hipóteses de recusa da troca de informações. Com efeito, esta diretiva colocou a União Europeia em linha com *EOI Standard*[1017].

A *terceira diretiva* europeia é a Diretiva 2014/107/EU, de 09 de dezembro de 2012, que, em essência, alterou a Diretiva 2011/16/EU para implementar a troca automática de informações financeiras no Direito Comunitário, seguindo o padrão da OECD previsto na Convenção Multilateral sobre a Troca de Informações Financeiras de 29 de outubro de 2014. Trata-se, com efeito, da institucionalização do *AEOI Standard* no seio da União Europeia[1018]. Na ocasião, os padrões comuns para a prestação de informações desenvolvidos pela OCDE foram adaptados para o Direito Comunitário (cf. anexo da Diretiva).

A *quarta diretiva* é a Diretiva 2015/2376/EU, de 08 de dezembro de 2015. A sua finalidade central foi alterar a Diretiva 2011/16/EU, para adequá-la à troca automática de informações relativa a *advance tax rulings* (ATR) e *advance price arrengements* (APA), os quais consistem na concessão de regimes fiscais especiais para determinados contribuintes, ou grupo de contribuintes, que, por um lado, lhes confere maior segurança jurídica quanto à aplicação das normas tributárias, mas, por outro lado, podem conferir vantagens capazes de romper com o princípio da isonomia. Em razão da vantagem conferida, tais instrumentos têm provocado intensos debates e reações por parte da Comissão Europeia por configurarem, a depender dos seus exatos termos, ajudas de Estado (*state aid*), as quais contrariam o disposto do artigo 107 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia[1019], ao

---

[1016] Cf. Council Regulation 515/97 e 389/2012.
[1017] Cf. DOURADO, Ana Paula. *Governação Fiscal Global*. *Op. Cit.*, p. 300.
[1018] Ibidem, p. 301.
[1019] Confira-se o artigo 107 (1): "*Save as otherwise provided in the Treaties, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market*."

colocarem a integridade do mercado comum europeu em risco. Daí, a necessidade de se estender a troca automática de informações para tais instrumentos.

A *quinta diretiva* é a Diretiva 2016/881/EU, de 25 de maio de 2016. Esta diretiva tem por finalidade implementar o *Country-by-Country Report*, já tratado anteriormente, no Direito Comunitário Europeu.

A *sexta diretiva* é a Diretiva 2016/2258/EU, de 06 de dezembro de 2016. A referida diretiva também alterou a Diretiva 2011/16/EU, desta vez com o propósito de aperfeiçoar os mecanismos de troca de informações destinadas a combater a lavagem de dinheiro.

Na jurisprudência da CJUE, há diversos casos em que a troca de informações desempenha papel central na resolução do caso concreto. Sabe-se que, em relação a terceiros países (*i.e.*, Estados não-membros), conquanto não se apliquem todas as liberdades previstas nas fontes primárias da União Europeia, aplica-se a liberdade de fluxo de capitais e de pagamentos, conforme prevê o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia[1020]. Tais liberdades são diretamente aplicáveis, ou seja, a sua eficácia independe de qualquer norma regulamentar oriunda do ordenamento jurídico interno dos Estados-Membros (*i.e.*, possuem o chamado "efeito direto").

Nos termos da jurisprudência europeia, uma medida unilateral introduzida por um dos Estados-Membros não pode ser discriminatória ou ensejar uma restrição das liberdades apontadas. No caso da liberdade de fluxo de capitais, uma medida desta natureza significa tornar menos atrativa a realização do investimento em outro Estado-Membro ou, ainda, em um terceiro Estado (*i.e.*, não membro da União Europeia), do que dentro das fronteiras do próprio Estado-Membro que introduziu a referida medida. Havendo duas situações comparáveis, e uma medida discriminatória ou restritiva a uma determinada liberdade, ela deve, necessariamente, ser justificada em uma razão de interesse público, e, ainda, passar pelo teste de proporcionalidade para não ser considerada incompatível com a referida liberdade[1021].

No caso das relações com terceiros Estados, conquanto se aplique a liberade de fluxo de capitais e de pagamentos, é justificável a previsão de uma medida restritiva amparada

---

[1020] Confira-se o artigo 63 do TFEU: "*1. Within the framework of the provisions set out in this Chapter, all restrictions on the movement of capital between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited; 2. Within the framework of the provisions set out in this Chapter, all restrictions on payments between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited*."

[1021] Trata-se das quatro etapas de análise seguida pela CJUE. Estas quatro etapas são sumarizadas por: ENGLMAIR, Vanessa E. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus (Eds.*) Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 4th Edition. Vienna: Linde, 2016, p. 64-65.

pelo intuito de se assegurar a "efetividade do controle fiscal" (*effectiveness of fiscal control*), justamente porque, com terceiros Estados, nem sempre os Estados-Membros da União Europeia contam com arranjo jurídico-institucional equivalente àquele criado pelas diretivas de troca de informações analisadas anteriormente. Assim, a garantia da "efetividade do controle fiscal" prestigia o direito das autoridades fiscais de obter todas as informações necessárias para a correta determinação do montante do crédito tributário, quando se está em jogo a justificativa de uma medida discriminatória, potencialmente restritiva da liberdade de fluxo de capitais. Esta foi a *ratio decidendi* que prevaleceu, *e.g.*, nos casos *Haribo*[1022] e *A*[1023].

A justificativa acima apontada, no entanto, não pode ser invocada na presença de um instrumento de assistência mútua celebrado entre os Estados, em especial uma convenção destinada a evitar a dupla tributação com cláusula de intercâmbio de informações ou, ainda, uma convenção destinada especificamente à troca de informações.

Diga-se que, se esta conclusão é verdadeira no tocante ao terceiros Estados, com maior vigor ainda se aplica aos casos envolvendo, apenas, Estados-Membros da União Europeia, haja vista que, nas relações estritamente intra-comunitárias, os Estados-Membros podem contar com as diretivas analisadas acima que permitem, ao menos em abstrato, a ampla assistência administrativa, inclusive mediante a troca de informações, tal como a própria jurisprudência da CJUE destaca[1024]. Em verdade, a jurisprudência apontada revela que a CJUE reconhece, no âmbito das relações entre Estados-Membros da União Europeia, maior espaço para a alocação do ônus da prova nos contribuintes, entendimento que não foi transposto para as relações de Estados-Membros com terceiros Estados, onde a existência de instrumentos jurídicos destinados a assegurar a a assistência administrativa em conformidade com o *EOI Standard* é condição necessária para que a medida restritiva ou

---

[1022] C-436/08 and C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Österreichische Salinen AG *v.* Finanzamt Linz, Jugdment of the Court (Third Chamber), 10 February 2011. Confira-se o parágrafo 130: "*Is to be remembered that the framework established by Directive 77/799 for cooperation between the competent authorities of the Member States does not exist between those authorities and the competent authorities of a non-member State where that State has not entered into any undertaking of mutual assistance*."

[1023] C-101/05, Skatteverket *v.* A, Judgment of the Court (Grand Chamber), 18 December 2007. Confira-se o parágrafo 63: "*It follows that, where the legislation of a Member State makes the grant of a tax advantage dependent on satisfying requirements, compliance with which can be verified only by obtaining information from the competent authorities of a third country, it is, in principle, legitimate for that Member State to refuse to grant that advantage if, in particular, because that third country is not under any contractual obligation to provide information, it proves impossible to obtain such information from that country*."

[1024] Vejam-se, a título ilustrativo, os seguintes casos: C-250/95, Futura, Singer *v.* Administration des Contributions, Judgment of the Court, 15 May 1997; C-240/90, Federal Republic of Germany *v.* Commission of the European Communities, Judgment of the Court, 27 October 1992; C-55/98, Skatteministeriet *v.* Bent Vestergaard, Judgment of the Court (Sixth Chamber), 28 October 1999; C-318/07, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid, Judgment of the Court (Grand Chamber), 27 January 2009.

discriminatória não possa ser justificada com fundamento na finalidade de se assegurar a "efetividade do controle fiscal".

Neste estado de coisas, resta a seguinte questão: à medida em que os terceiros Estados se comprometeram com a adoção dos padrões internacionais de transparência e troca de informações, tendo celebrado convenções, em especial a Convenção Multilateral para a Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais, e se submetido ao processo de *peer review*, a justificativa chancelada pela CJUE, no casos *Haribo* e *A*, se manterá? Particularmente, qual será a postura da CJUE caso a *EOI Standard* venha ser reconhecido como uma obrigação jurídica oriunda ao Direito Internacional Costumeiro?

Conquanto não seja possível antecipar as respostas destas questões, é fato que, por coerência, a CJUE deveria tornar a justificativa ora analisada absolutamente inócua nas hipóteses em que o terceiro Estado estiver adstrito a uma obrigação internacional de troca de informações, seja ela de origem convencional ou costumeira.

5.2. Para o combate à Elisão Fiscal Internacional

Recentemente, foram publicadas duas Diretivas, a saber a Diretiva 2016/1164 ("*Anti-Tax Avoidance Directive 1*" – "ATAD 1") e a Diretiva 2017/952 ("*Anti-Tax Avoindance Directive 2*" – "ATAD 2"). As referidas diretivas foram, com efeito, vistas pelo Conselho da União Europeia como os instrumentos mais adequados para a implementação de algumas das recomendações da OCDE, presentes nos seus planos de ação, no âmbito de combate ao BEPS[1025]. O desenvolvimento da temática perante a CJUE também foi decisivo enquanto baliza para a delimitação dos exatos termos de algumas das medidas antielisivas disciplinadas pelas diretivas.

Através da criação das duas diretivas, criou-se, no seio da União Europeia, o dever comunitário de combater a elisão fiscal internacional, partindo-se de um conjunto de regras compreendido como "*minimum standards*", ou seja, normas às quais os Estados Membros deveriam se conformar, mas que não têm o condão de evitar que outras normas destinadas a igual finalidade venham a ser adotadas internamente (cf. art. 3º da ATAD 1), desde que, é claro, sejam compatíveis como o Direito Comunitário, em especial com as liberdades fundamentais.

[1025] Cf. RIGAUT, Aloys. Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 500.

A ATAD 1 possui por escopo todos os contribuintes que estejam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda corporativa em qualquer um dos Estados Membros da União Europeia, inclusive estabelecimentos permanentes de sociedades empresárias residentes em terceiros Estados (cf. art. 2º). Das cinco medidas propostas pela diretiva, três possuem inspiração direta nos trabalhos da OCDE relativos ao combate ao BEPS – *i.e.*, as normas sobre dedutibilidade de despesas (plano de ação nº 04), *CFC rules* (plano de ação nº 03), normas destinadas a neutralizar arranjos negociais híbridos (plano de ação nº 02) – ao passo em que duas delas decorrem das discussões remanescentes sobre os aspectos internacionais oriundos da adoção de uma base de cálculo corporativa consolidada comum (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – "CCCTB") – *i.e.*, tributação (com hipótese de incidência) na saída (*exit tax*) e a adoção de norma geral antielisiva (GAAR)[1026].

No tocante às normas que disciplinam os limites de dedutibilidade de despesas incorridas com empréstimos, o artigo 4º da diretiva admite a sua dedução até o limite de 30% do EBITDA. A diretiva, no entanto, admite, ao menos até o ano de 2024, que normas alternativas mais direcionadas às situações de abuso, como é o caso das normas de subcapitalização já discutidas, sejam adotadas em substituição ao limite de 30% calculado com base no EBITDA (cf. art. 11, parágrafo 6º).

Quanto às *CFC rules*, observa-se um elevado grau de alinhamento com a proposta da OCDE. Com efeito, as referidas regras contam com um teste de participação substancial (50% ou mais) e subtributação dos resultados auferidos pela sociedade controlada (cf. art. 7º, parágrafo 1, alíneas *a* e *b*). Além disso, o regime somente alcança renda passiva ou qualquer classe de renda desde que oriunda de arranjos não genuínos que foram adotados com o propósito principal de se obter uma vantagem de natureza tributária (cf. art. 7º, parágrafo 2º, alíneas *a* e *b*).

Não há dúvidas de que a jurisprudência da CJUE influenciou decisivamente no desenho das disposições sobre *CFC rules* presentes na diretiva, pois, do contrário, haveria inevitável afronta à liberdade de estabelecimento.

No caso *Cadbury Schweppes*, preveleceu o entendimento de que *CFC rules* são compatíveis com a liberdade de estabelecimento desde que estas regras alcancem, apenas, "estruturas negociais totalmente artificiais [*wholly artificial arrangements*] que não sejam capazes de refletir a realidade econômica e cujo único propósito é obter a vantagem de

[1026] Cf. RIGAUT, Aloys. Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *Op. Cit.*, p. 500.

natureza tributária"[1027]. Posteriormente, no caso *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation*, a CJUE abrandou este critério de modo a permitir que estruturas negociais *parcialmente* artificiais pudessem, também, ser alcançadas por *CFC rules*, desde que na exata medida da extensão da sua artificialidade[1028]. A jurisprudência mais recente, no entanto, aponta para a aceitação de *CFC rules* enquanto meio destinado a assegurar a alocação justa de poderes de tributar (*balanced allocation of taxing rights*), sem, no entanto, abandonar os critérios anteriormente fixados[10291030].

Em relação às regras destinadas a neutralizar arranjos híbridos, não se chegou a um consenso acerca de um regime mais completo a tempo para a aprovação da ATAD 1. Com efeito, as propostas da Comissão se distanciaram daquelas defendidas pela OCDE, no seu plano da ação, não tendo sido acatadas pelos Estados Membros que preferiram a perspectiva defendida pela OCDE[1031].

Por esta razão, o artigo 9º da diretiva apresentou dois parágrafos suscintos que representam a essência do objetivo de tal norma: para evitar a dedução da uma mesma despesa duas vezes como resultado do arranjo híbrido, cada qual em um Estado Membro distinto, o parágrafo primeiro prevê que apenas o Estado Membro onde o pagamento possui a sua fonte poderá deduzir a referida despesas para fins fiscais (cf. parágrafo 1º), ao passo em que se arranjos híbridos resultarem na dedução do pagamento de um rendimento sem a sua correspondente inclusão na base de cálculo do seu beneficiário, o Estado Membro onde

---

[1027] C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd. *v*. Commissioners of Inland Revenue, Judgment of the Court (Grand Chamber), 12 September 2006. Veja-se o parágrafo 55: "*It follows that, in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory*."

[1028] C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation *v*. Commissioners of Inland Revenue. Judgment of the Court (Grand Chamber), 13 March 2007. Confira-se o parágrafo 81: "*The fact that a resident company has been granted a loan by a non-resident company on terms which do not correspond to those which would have been agreed upon at arms length constitutes, for the Member State in which the borrowing company is resident, an objective element which can be independently verified in order to determine whether the transaction in question represents, in whole or in part, a purely artificial arrangement, the essential purpose of which is to circumvent the tax legislation of that Member State. In that regard, the question is whether, had there been an arms-length relationship between the companies concerned, the loan would not have been granted or would have been granted for a different amount or at a different rate of interest*."

[1029] Confiram-se os seguintes casos: C-311/08, Société de Gestion Industrielle SA (SGI) *v*. État belge, Judgment of the Court (Third Chamber), 21 January 2010; C-231/05, OyAA, Judgment of the Chamber (Grand Chamber), 18 July 2007.

[1030] Sobre a evolução da jurisprudência no tocante a este tema e possíveis novos rumos, leia-se: PANAYI, Christiana HJI. The ATAD's CFC Rule and Its Impact on the Existing Regimes of EU Member States. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis (Edts.) *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 355-378.

[1031] RIGAUT, Aloys. Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *Op. Cit*., p. 504-505.

o pagamento tiver sido realizado deverá negar a dedução da despesa (cf. parágrafo 2º). A ATAD 2 teve por finalidade principal disciplinar o artigo 9º da ATAD 1.

A ATAD 1 também trouxe disposições específicas sobre as regras de "tributação na saída", com a finalidade de desencorajar contribuintes de transferir a sua residência fiscal ou os seus ativos para outras jurisdições por razões estritamente tributárias. A tributação, neste caso, se dará sobre o valor do ganho de capital consistente na diferença entre os valores de mercado dos bens transferidos e o seu custo histórico (cf. art. 5º, parágrafo 1º). Há, no entanto, hipótese de diferento do pagamento do tributo, mediante o seu parcelamento em até 5 anos, sob determinadas condições (cf. art. 5º, parágrafo 2).

No tocante às disposições relativas à cláusula geral antielisiva, o artigo 6º da ATAD 1 determina que os Estados Membros "desconsiderarão negócios ou uma sequência de negócios que, tendo sido estruturados com o principal propósito, ou um dos principais propósitos, de obter vantagem tributária contrária ao objeto e propósito da legislação tributária, não sejam genuínas tendo-se em vista todos os fatos e circunstâncias relevantes" (cf. parágrafo 1º). O parágrafo 2º vem a esclarecer o que se deve entender por um negócio não genuíno: trata-se de negócios realizados sem "razões comerciais válidas que reflitam a realidade econômica". O presente artigo teve por finalidade uniformizar a aplicação das cláusulas gerais antielisivas entre os Estados Membros.

Por fim, cumpre chamar atenção para a aplicação do plano de ação n° 05 no âmbito da União Europeia. Em face da publicação, no relatório final do plano de ação n° 05, de diversos *IP Regimes* adotados por Estados-Membros da União Europeia incompatíveis com o "*nexus approach*", o Grupo do Código de Conduta Europeu deu assistência aos Estados-Membros na implementação dos *minimum standards* definidos, tendo estabelecido, como prazo final para a sua implementação (*i.e.*, extinção dos regimes considerados lesivos), o mês de junho de 2016. As alterações realizadas, sobretudo ao longo do ano de 2016, indicam que diversos Estados-Membros alteraram as suas legislações para se conformarem *minimum standards*[1032].

A nosso ver, as diretivas aqui analisadas representam avanço pioneiro no processo de implementação de medidas que compõem o Projeto de combate ao BEPS. A sua principal finalidade é assegurar a harmonização, ainda que em grau mínimo, do desenho de algumas das medidas recomendadas, sobretudo que os critérios elencados pela jurisprudência da

[1032] Cf. TRAVERSA, Edoardo; FLAMINI, Alessandra. Patent Boxes before and after BEPS Action 5. *Op. Cit.*, p. 113-116.

CJUE não sejam desrespeitados, para que seja garantida a integridade do mercado comum. Semelhante esforço, na nossa opinião, muito provavelmente não ocorrerá para além das fronteiras da União Europeia, haja vista a pluralidade de interesses e a inexistência de amarras institucionais capazes de atrelar os Estados a semelhante compromisso.

6. Conclusões parciais

Ao final deste terceiro capítulo, podemos sumarizar as nossas conclusões parciais do seguinte modo:

C1: No primeiro estágio da cooperação fiscal internacional (meados do século XIX até 1998), observou-se, com efeito, maior tônica em evitar a dupla tributação da renda do que combater a evasão e elisão fiscal internacional.

C1.1: A incipiente, porém já sensível, integração econômica releva que, já no final do século XIX, países com interesses no desenvolvimento do seu setor comercial e industrial realizaram as primeiras convenções fiscais destinadas a evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da convenção celebrada, entre a Áustria-Hungria e a Prússia, em 1899.

C1.2: À medida em que a integração econômica dos países se acentuou e o crescimento econômico passou a depender da internacionalização empresarial, os mecanismos de cooperação internacional foram progressivamente se aprimorando. Em 1923, quando a questão foi levada para a Liga das Nações, passou-se discutir como haveria a divisão dos poderes de tributar em operações internacionais.

C.1.3: O critério da pertinência econômica, proposto originalmente por Georg von Schanz foi alterado de modo a privilegiar Estados de residência na divisão dos poderes de tributar em transações internacionais. As primeiras convenções-modelo, propostas em 1928, com efeito, refletiram esta alocação de poderes.

C.1.4: Apesar dos esforços empreendidos por países em desenvolvimento – majoritariamente Estados de fonte de produção – em 1943, por ocasião da Rodada da Cidade do México, no sentido de defender a territorialidade enquanto critério informador da tributação internacional, bem como a maior alocação de poderes de tributar para Estados de fonte, em 1946, na Rodada de Londres, em que países desenvolvidos se fizeram mais presentes, retornou-se à alocação de poderes anteriormente proposta, a qual privilegiava, em maior medida, Estados de residência. Esta mesma tendência foi mantida após a criação da OCDE, em 1961, e refletida nas convenções-modelo de 1963, 1977 e 1992. No âmbito da ONU, a criação, em 1968, do grupo de *experts* responsável pela elaboração de uma

Convenção-Modelo a ser utilizada entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, finalmente publicada em 1980, representou uma tentiva de atingir um melhor equilíbrio entre os dois grupos de países.

C.1.5: Apesar de os debates terem se focado em se evitar a dupla tributação, desde o princípio deste primeiro estágio, pôde-se observar esforços de combate à evasão e elisão fiscal internacional. Com efeito, em 1843 e 1845, foram celebradas as primeiras convenções internacionais – entre Bélgica, França e Holanda – destinadas a promover a troca de informações para fins fiscais. Tais convenções fiscais não representaram, no entanto, um ato isolado: houve, no início do século XX, bem como durante e após os trabalhos da Liga das Nações a celebração de convenções fiscais com cláusulas de assistência administrativa.

C.1.6: Após o início dos trabalhos da Liga das Nações, foram propostas, em 1928, duas convenções-modelo destinadas a promover a troca de informações para fins fiscais e a assistência administrativa para a coleta de tributos. O mesmo embate observado entre Estados de residência e de fonte de produção no tocante à alocação internacional de poderes de tributar não se fez refletir, no entanto, no tocante ao combate à elisão e evasão fiscal internacional, haja vista que, com poucas alterações substanciais, as convenções-modelo de 1928 foram mantidas, mesmo diante das Rodadas da Cidade do México (1943) e de Londres (1946). As convenções-modelo da OCDE e ONU, neste particular, não diferem quanto ao tratamento conferido à cooperação fiscal internacional.

C.1.7: Neste sentido, diante da pouca oposição sofrida, é possível concluir que a cooperação fiscal internacional para combater a elisão e evasão fiscal internacional foi ampla e geralmente aceita pela comunidade internacional.

C.2: No segundo estágio de cooperação fiscal internacional (1998-2013), passou-se a conferir maior tônica ao combate à elisão e evasão fiscal internacional, através do Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva e da promoção da transparência e troca de informações para fins fiscais através da constituição do Fórum Global.

C.2.1: Com a publicação do relatório "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*", pela OCDE, deu-se início a luta contra a concorrência fiscal lesiva, praticada por paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, considerados lesivos aos interesses arracatórios dos demais Estados. A cooperação proposta, no entanto, revelou-se mal-sucedida. Com efeito, além de os esforços empreendidos terem modificado a prática apenas de Estados-Membros da OCDE, tendo tido efeitos reduzidos em relação a Estados não-membros, a organização se viu obrigada a recuar em relação aos critérios originalmente elencados como relevantes para verificação de regimes fiscais privilegiados. Com efeito, a

transparência e a troca de informações tornaram-se as únicas alternativas politicamente viáveis à cooperação.

C.2.2: Após a constituição do Fórum Global, no início dos anos 2000, criou-se um padrão internacional de troca de informações na modalidade a pedido a respeito de toda e qualquer máteria tributária destinada a assegurar a administração e execução da legislação tributária interna, a despeito do interesse do Estado requerido em obter a informação solicitada para a aplicação da sua própria legislação tributária interna e da existência de segredo bancário para fins tributários, o qual também inclui a ampla proteção da confidencialidade das informações trocadas (*EOI Standard*).

C.2.3: O *EOI Standard* se encontra corporificado em três categorias de instrumentos de *hard law*: (i) as convenções sobre troca de informações para fins fiscais; (ii) as convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda que contém cláusula equivalente ao artigo 26 das Convenções-Modelo da OCDE e ONU; e (iii) a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal. Todas as convenções apontadas contam com a ampla e geral adesão dos Estados.

C.2.4: O Fórum Global logrou êxito em incluir progressivamente mais Estados, com diferentes perfils de desenvolvimento econômico, social e político. Tais jurisdições fiscais, além de participarem na formação das Convenções-Modelo que deram origem às convenções fiscais celebradas, consentiram na *EOI Standard*, e se submeteram a um rigoroso processo de *peer review*, cuja consequência foi a modificação substancial da sua prática ao longo do anos, no sentido de (i) modificar o seu arcabouço jurídico (convencional e interno) para permitir a troca de informações e (ii) realizar, de fato, a troca de informações com outras jurisdições fiscais.

C.3: No terceiro estágio de cooperação fiscal internacional (2013 até os dias de hoje), observou-se a preocupação mais acentuada com o fenômeno do BEPS, bem como buscou-se a intensificação da troca de informações para fins fiscais.

C.3.1: Muito embora o fenômeno do BEPS não fosse uma novidade quando do lançamento do Projeto, em 2013, juntamente com a proposta dos 15 planos de ação destinados a combate-lo, foi o peso da opinião pública que lhe deu o respaldo necessário. O pacote de planos de ação se ampara, ao menos sob a perspectiva da retórica da OCDE, em uma perspectiva cooperativa e atenta aos interesses envolvidos, o que não se confirma mediante a sua análise: os planos de ação, em sua maioria, insistem no aprimoramento de mecanismos já anteriormente conhecidos, muitos dos quais medidas unilaterais, que não tem o condão de alterar a alocação internacional dos poderes de tributar entre Estados de

residência e fonte de produção. Esta é a principal razão pela qual o Projeto não alcançou a universalidade desejada para o Projeto, em termos de generalização da prática e da *opinio juris*, tampouco a legitimidade necessária.

C.3.2: Mediante a análise dos 15 planos de ação, vislumbrou-se potencial para compor o conteúdo do dever jurídico de cooperação fiscal internacional, apenas, os planos de ação 02, 05, 06, 07 e 13, sendo o plano de ação nº 15 (instrumento multilateral), cuja natureza é implementar as medidas sugeridas nos demais planos de ação que dependem de alterações convencionais, um meio de evidenciação de bastante peso da prática e da *opinio juris* internacional.

C.3.3: Os planos de ação foram, com efeito, separados, de acordo o seu grau de importância para a concretização das finalidades buscadas com o Projeto de combate ao BEPS em "*minimum standards*", "*recommendations*" e "*best practices*". Correspondem à primeira categoria, apenas, os planos de ação 05, 06, 13 e 14.

C.3.4: No tocante à sua implementação – estágio atual no qual se encontra o Projeto de combate ao BEPS – observa-se a existência de poucos resultados sólidos, havendo resultados mais concretos, apenas, quanto ao sucesso da implementação do *CbC Report* e da revisão dos regimes fiscais privilegiados. É criticável o fato de que, por um lado, países em desenvolvimento tenham ficado à margem do processo de concepção do Projeto de combate ao BEPS, mas, por outro lado, a OCDE e o G20 tenham buscado a sua inclusão, apenas no estágio de implementação do Projeto. Tal fato ensejou a incapacidade do Projeto em enfrentar questões de fundamental relevância para países em desenvolvimento, explica o seu déficit de legitimidade, bem como o insucesso em termos de generalização de prática e *opinio juris*, ao menos até o presente momento. Em verdade, a existência de uma pluralidade de interesses cujo equacionamento se mostra bastante complexo se encontra presente na natureza híbrida do instrumento multilateral, bem como na ampla gama de reservas que os Estados podem realizar.

C.3.5: Busca-se, neste terceiro estágio, um novo consenso internacional referente à troca de informações para fins fiscais, bem como a sua implementação: o padrão de troca de informações financeiras na modalidade automática (*AEOI Standard*). A despeito dos instrumentos jurídicos que o corporificam, há dezenas de Estados – em sua maioria, países em desenvolvimento – que não se comprometeram com este novo padrão internacional. O processo de implementação do AEOI Standad, pelas jurisdições o aceitaram, ainda se encontra em estágio inicial. Não há, neste sentido, a formação de uma prática geral e uniformemente consiste.

C.4: No Direito Europeu, constata-se um movimento parelelo, distinto em certa medida, haja vista a maior integração dos seus Estados-Membros e a presenaça de instituições supranacionais, porém, no geral, convergente com aquele observado no âmbito do Fórum Global e da OCDE, no tocante à cooperação fiscal internacional.

C.4.1: No tocante à troca de informações para fins fiscais, as diversas diretivas publicadas até o presente momento demonstram que a União Europeia está passos à frente do restante da comunidade internacional no tocante a esta forma de cooperação em matéria tributária.

C.4.2: Quanto às medidas unilaterais destinadas a combater a elisão fiscal internacional, a edição da ATAD 1 e ATAD 2 representam avanço pioneiro neste sentido, bem como a busca pela harmonização, ainda que em grau mínimo, do desenho de tais medidas, visando-se assegurar que os critérios elencados pela jurisprudência da CJUE não sejam desrespeitados, bem como que seja assegurada a integridade do mercado comum. Semelhante esforço, na nossa opinião, muito provavelmente não ocorrerá para além das fronteiras da União Europeia, haja vista a pluralidade de interesses e a inexistência de amarras institucionais capazes de atrelar os Estados a semelhante compromisso.

CAPÍTULO 4 – O FUNDAMENTO E O CONTEÚDO DO DEVER JURÍDICO INTERNACIONAL DE COOPERAR EM MATÉRIA FISCAL E AS SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO BRASILEIRO

1. Notas preliminares

Chegamos, enfim, ao último capítulo deste trabalho.

No presente capítulo, delimitaremos o conteúdo do que entendemos ser o dever jurídico de cooperação internacional para combater planejamentos tributários internacionais (*i.e.*, a elisão fiscal internacional), amparado por fontes não escritas de Direito Internacional Público. Além disso, apontaremos, também, o que, de toda a trajetória da cooperação fiscal internacional analisada no capítulo precedente, não compõe o conteúdo do dever jurídico internacional aqui proposto.

Tanto a *delimitação positiva* quanto a *delimitação negativa* do conteúdo do dever jurídico serão realizadas tendo-se em vista a aplicação das premissas teóricas acerca das fontes não escritas de Direito Internacional Público à base empírica que caracterizou a trajetória da cooperação fiscal internacional, em cada um dos seus três estágios. Em outras palavras, a tese aqui proposta é o resultado da aplicação do referencial teórico, delineado no capítulo 2, ao referencial da realidade empírica, analisada no capítulo 3.

É preciso, portanto, verificar se os esforços de cooperação, que caracterizaram cada um dos três estágios da cooperação fiscal internacional, foram capazes de dar ensejo ao surgimento de um costume internacional ou são a expressão de um princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas, bem como delimitar o seu conteúdo.

No presente capítulo, nos debruçaremos a compreender, também, as causas que levaram ao surgimento do dever jurídico aqui proposto.

Por fim, conquanto não esteja no escopo do presente trabalho, anteciparemos algumas das possíveis consequências que o reconhecimento de tal dever jurídico poderá ensejar no Direito Brasileiro, nas esferas constitucional e legal.

No decorrer do texto, procuramos fazer referência, em notas de rodapé, às partes desta tese onde as premissas ali expostas foram tratadas com o devido grau de detalhamento, evitando, com isso, realizar longas digressões que poderiam prejudicar a fluidez da linha raciocínio que será desenvolvida.

2. Qual é a fonte não escrita na qual se ampara o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?

Inicialmente, antes mesmo de definirmos o conteúdo do dever jurídico de cooperação internacional em matéria fiscal, demonstraremos a sua existência, nas fontes não escritas de criação do Direito Internacional Público.

A existência de um dever de cooperação internacional em matéria tributária para combater situações de evasão e elisão fiscal internacional é muito anterior à prática que caracterizou o segundo e o terceiro estágios da cooperação fiscal internacional analisados no capítulo anterior. Com efeito, desde a emergência *do princípio da cooperação internacional*, como diretriz das relações internacionais em substituição ao "Direito Internacional da coexistência", já se podia sustentar a existência de um dever de cooperação internacional em matéria tributária, enquanto decorrência direta daquele princípio.

A Carta das Nações Unidas prevê, no seu artigo 1°, parágrafo 3°, e no artigo 56, o princípio da cooperação internacional entre os povos. Em especial, o artigo 1°, parágrafo 3° destaca a importância da cooperação internacional para a resolução de "problemas internacionais de natureza econômica, social, cultural e humanitária", ao passo em que o artigo 56 vislumbra, na cooperação internacional dos Estados Membros com a ONU, o meio fundamental para a consecução de diversas finalidades de interesse da comunidade internacional.

Neste contexto, não haveria razão alguma para acreditar que as questões de natureza fiscal estivessem excluídas do princípio da cooperação internacional, previsto na Carta das Nações Unidas. Esta é uma das razões pelas quais a ONU possui um Grupo de *Experts*, desde 1968, responsável pela formulação de políticas em matéria de tributação, e pela criação e pelo aprimoramento da Convenção-Modelo entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, e seus comentários[1033].

Neste caso, entendemos que a norma que se contrói a partir da interpretação do dispositivo normativo ora analisado impõe uma obrigação de caráter amplo, apta a alcançar as mais diferentes esferas do convívio humano[1034], inclusive as questões de natureza tributária. Por outro lado, adotando uma perspectiva alternativa, poder-se-ia validamente defender que, de um único *enunciado normativo*, é possível extrair uma pluralidade de

---

[1033] Veja-se o tópico 2.3.2 do capítulo 3.
[1034] Cf. BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*. *Op*. *Cit*., p. 28.

normas jurídicas, cada qual apta a criar a obrigação de cooperar em cada uma das esferas de convívio humano, sendo a esfera tributária apenas uma delas. Qualquer que seja o caminho que se escolha, o resultado é o mesmo: do enunciado normativo apontado, aduz-se uma norma jurídica apta a impor um dever jurídico de cooperação aos Estados em matéria fiscal.

Novamente, é fundamental que se tenha em mente que, muito embora o Direito Tributário Internacional possua autonomia em relação aos seus institutos e modo de apreensão pelo intérprete ou cientista do Direito, este ramo do Direito se encontra inexoravelmente submetido ao Direito Internacional Público em diversos aspectos, sobretudo no tocante às suas fontes de criação de direitos e deveres jurídicos na esfera internacional, bem como às próprias normas jurídicas internacionais, de caráter não exclusivamente fiscal (*e.g.*, princípio da territorialidade).

Sob esta perspectiva, é correto afirmar que o dever jurídico de cooperação fiscal internacional surgiu, simultaneamente, com a alteração do paradigma da coexistência para o paradigma da cooperação nas relações internacionais, o qual deu ensejo ao surgimento do princípio da cooperação, declarado na Carta das Nações Unidas. Ou seja: a fonte original do dever de cooperação internacional em matéria fiscal é um *princípio geral de Direito Internacional*.

No entanto, o referido dever jurídico, enquanto decorrência do princípio da cooperação internacional, possui conteúdo dotado de elevada *abstração*. A principal consequência da elavada abstração do dever de cooperar em matéria fiscal é, com efeito, a grande dificuldade de delimitação das situações em que um Estado estaria obrigado a adotar uma conduta positiva (ação) ou negativa (omissão).

Vale destacar que o dever de cooperação internacional em matéria fiscal ora apontado é *jurídico*, haja vista que ele encontra a sua causa em um princípio geral de Direito Internacional reconhecido pela Carta das Nações Unidas, documento constitutivo da organização e capaz de declarar a *opinio juris* internacional acerca da juridicidade dos princípios ali estabelecidos.

O dever jurídico de cooperação internacional em matéria tributária somente veio a ganhar maior concretude através do progressivo desenvolvimento da prática dos Estados bem como da sua *opinio juris*, que caracterizou o segundo e o terceiro estágios da cooperação fiscal internacional.

Em outras palavras, se é verdade que a fonte originária do dever de cooperação internacional em matéria fiscal é um princípio geral de Direito Internacional – o qual nós estamos assumindo que possui existência independente da figura dos costumes

internacionais [1035] – é justamente o processo de formação costumeiro que levou à *concretização* do dever jurídico apotado, permitindo a delimitação dotada de *maior clareza e determinação* das condutas positivas e negativas aplicáveis aos Estados nas suas relações internacionais.

Desse modo, em síntese, cremos haver duas manifestações centrais da existência de um dever de cooperação internacional em matéria tributária, sucessivas no tempo:

(i) uma primeira manifestação, em que o dever de cooperação fiscal internacional surge como uma decorrência do dever de cooperação internacional para a resolução de problemas de natureza econômica, social, cultural e humanitária – ou seja, como decorrência de um *princípio geral de Direito Internacional* – sendo, enquanto tal, dotado de *elevada abstração* e pouco apto a determinar, no plano da realidade prática, as condutas objetivas a serem realizadas pelos Estados; e

(ii) uma segunda manifestação, mais recente, em que o dever de cooperação fiscal internacional decorre dos efeitos atribuídos pelo Direito Internacional à *realidade empírica* – e não mais de um princípio geral pertencente ao sistema jurídico internacional – consistente na formação de um *costume internacional*, dotado de *maior certeza e determinação* quanto ao conteúdo do seu comando normativo – *i.e.*, as ações e omissões (condutas objetivas) que dele se espera no plano concreto.

Uma outra perspectiva a partir do fenômeno delineado acima leva à conclusão de que o dever de cooperação fiscal internacional, em um primeiro momento, estava contido apenas em um *princípio jurídico*, cuja origem é um princípio geral de Direito Internacional, tendo sido, em um segundo momento, complementado por uma *regra jurídica*, de natureza costumeira, dotada de maior grau de determinação e certeza no tocante aos comportamentos exigidos dos sujeitos de Direito Internacional[1036].

[1035] Ao tratarmos da figura dos princípios gerais de Direito Internacional, expusemos haver discordância doutrinária acerca da aptidão de tais princípios em criar direitos e obrigações internacionais de modo autônomo. Neste sentido, destacamos haver segmentos doutrinários que defendem a sua autonomia, ao passo em que outros defendem que tais princípios se confundem, em certa medida, com costumes internacionais, de modo a não ser possível a defesa da sua autonomia enquanto fonte de criação do Direito Internacional. Na ocasião, defendemos que princípios gerais de Direito Internacional possuem autonomia para criar direitos e obrigações, conquanto devam observar determinados limites para tanto. Veja-se o tópico 3.2.3 do capítulo 2.

[1036] Sobre a utilização do critério de "abstração" de comandos normativos para a diferenciação entre regras e princípios, devem-se ter em mente advertências feitas por Humberto Ávila no tocante à distinção entre os planos pré e pós interpretação normativa: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 69-70.

Neste ponto, é importante que se faça um esclarecimento: é claro que, por se tratar de um costume internacional, a existência de certa indeterminação do seu conteúdo é característica intrínseca da própria norma costumeira (não escrita), quando comparada à *norma escrita*, oriunda de convenções internacionais[1037]. Portanto, deve-se ter a devida clareza quanto aos possíveis limites que as expressões "determinação e certeza" do conteúdo do comando normativo possuem quando se está a tratar de uma norma cuja origem é um costume internacional.

A despeito disso, não se pode negar que, na passagem da primeira manifestação para a segunda, o conteúdo da norma, originalmente dotado de elevada abstração, passou por um processo de concretização. É por esta razão que o conteúdo do dever jurídico de cooperação internacional em matéria fiscal para combater a elisão fiscal internacional é conferido pelo Direito Internacional Costumeiro. Nos próximos tópicos, analisaremos o conteúdo positivo e negativo de tal dever – *i.e*., o que o compõe e o que não o compõe – a partir do fenômeno de formação costumeira no Direito Internacional.

3. O que compõe o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?

É o nosso entendimento de que a transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido (*i.e.,* o *EOI Standard*), se tornaram um costume internacional de caráter geral, cuja observância é universal, sob pena de cometimento de um ato ilícito internacional, sujeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional[1038].

As obrigações jurídicas oriundas do Direito Internacional Costumeiro ora defendidas, conquanto possuam o seu conteúdo idêntico àquele previsto na Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais, no artigo 26 das Convenções-Modelo da OCDE e ONU destinadas e evitar a dupla tributação da renda e na Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, possuem *repercussões jurídicas próprias*.

Primeiramente, as obrigações jurídicas de natureza costumeira possuem *existência autônoma* em relação às obrigações convencionais (nos termos da *teoria das orbigações paralelas*[1039]), o que significa dizer que, mesmo na ausência das disposições convencionais,

---

[1037] Veja-se o tópico 3.1.6.1 do capítulo 2.
[1038] Confira-se, no tópico 5 deste capítulo, no tocante à possibilidade da figura do "objetor persistente" do costume internacional ora formulado.
[1039] Veja-se o tópico 3.1.6.1 do capítulo 2.

os Estados se encontram adstritos à observância das obrigações jurídicas de origem costumeira (*e.g.*, em caso de denúncia de uma convenção destinada ao intercâmbio de informações, os Estados ainda assim estarão obrigados a troca informações, nos termos do *EOI Standard*).

Uma segunda repercussão consiste na eficácia universal – *i.e., erga omnes* – de costumes gerais. Ou seja: com a superveniência do surgimento da obrigação jurídica costumeira, mesmo os Estados que porventura não tiverem celebrado convenções internacionais ou adequado a sua legislação interna de modo condizente, estarão obrigados à observância das referidas obrigações (*e.g.*, ainda que determinado Estado se oponha à transparência e troca de informações, nos termos do *EOI Standard*, ele estará a cometer um ato ilícito internacional caso não se adéque ao referido padrão, haja vista estar obrigado à sua observância por uma norma jurídica decorrente de um costume internacional). Discutiremos, mais adiante, a figura do "objetor persistente"[1040].

A terceira repercussão diz respeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional em caso de descumprimento de qualquer obrigação internacional, seja ela de natureza convencional ou costumeira[1041]. Neste sentido, ainda que o Estado não esteja a descumprir qualquer obrigação convencional, ele poderá ser responsabilizado pelo dano material ou imaterial causado em virtude da inobservância da norma de natureza costumeira.

Cumpre que se faça, ainda, uma breve observação: as convenções internacionais, que serão analisadas na sequência, são apenas uma evidência do desenvolvimento da prática dos Estados e da manifestação da sua *opinio juris*. A transformação de algumas das suas disposições em normas pertencentes ao Direito Internacional Costumeiro requer, no entanto, outros elementos de prova que serão igualmente analisados. Conforme já reiteramos ao tratar do tema no capítulo 2[1042], não defendemos que a celebração de convenções internacionais – sobretudo as multilaterais – deem ensejo à formação automática de costumes internacionais; para tanto, é fundamental que concorram outros elementos evidenciários, sem que, com isso, se negue a importância das convenções internacionais celebradas enquanto evidência da sua formação.

Assim, não se deve cair no risco de se confundir a obrigação convencional com a obrigação costumeira, já que ambas possuem existência independente uma da outra,

---

[1040] Veja-se o tópico 5 deste capítulo.
[1041] Veja-se o tópico 2.4 do capítulo 2.
[1042] Veja-se o tópico 3.1.6.2.2 do capítulo 2.

conquanto não se possa negar que o surgimento e o cumprimento da primeira tenha concorrido para a formação da segunda.

Vale destacar que, neste tópico, apenas trataremos do que entendemos ser o conteúdo de costumes gerais, de modo que a existência de eventuais costumes locais, regionais ou bilaterais será tratada no tópico 4 deste capítulo.

3.1. A transparência e a troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido (*EOI Standard*)

Para demonstrarmos a transformação do *EOI Standard* em costume internacional, analisaremos, de modo individual, o preenchimento dos requisitos objetivo (prática geral) e subjetivo (*opinio juris*). Deve-se destacar, desde já, que determinadas evidências materiais se prestam a comprovar tanto a "prática geral" dos Estados quanto a sua *opinio juris*.

Cabe esclarecer que, ao fazermos referência à "transparência" no âmbito do *EOI Standard*, nos referimos à disponibilização da informação financeiras e de titularidade de entidades jurídicas, bem como ao seu acesso (*i.e.*, em que medida a jurisdição fiscal possui o efetivo acesso às informações relevantes). Por "troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido", nos referimos, tal como o próprio nome sugere, ao intercâmbio de informações entre jurisdições fiscais, nos termos do *EOI Standard*[1043].

A transparência não deixa de ser uma condição necessária para que a própria troca de informações na modalidade a pedido seja possível. Daí a relação de "meio" e "fim" entre transparência e troca de informações, respectivamente, e a necessidade de ambas comporem um mesmo *standard*, aqui defendido como costume internacional.

3.1.1. A evidência da prática internacional (*EOI Standard*)

A análise da prática internacional envolvendo a transparência e a troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido, nos termos do *EOI Standard*, demonstra que os Estados, por um lado, se comprometeram com a troca de informações, no plano internacional, tendo celebrado convenções internacionais com esta finalidade e alterado a sua legislação interna relativa ao acesso a informações financeiras e de titularidade de entidades jurídicas, e, por outro lado, efetivamente trocaram informações com a

[1043] Veja-se o tópico 3.2 do capítulo 3.

finalidade de assegurar a eficácia da sua legislação tributária, tal como refletem diversos relatórios relativos aos resultados do processo de *peer review* conduzido pelo Fórum Global, sendo correto afirmar que houve um crescimento exponencial nas relações desta natureza, em especial, na última década.

Cada um desses elementes da prática internacional relativa ao *EOI Standard* será analisado, na sequência.

3.1.1.1. Convenções internacionais

A primeira evidência da prática internacional está no conjunto de convenções internacionais celebradas pelos Estados destinadas, exclusivamente ou não, à troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido.

Evidentemente, um Estado apenas celebra uma convenção internacional que implementa tal mecanismo de troca de informações se efetivamente estiver disposto a cumprir a referida obrigação jurídica internacional. Do contrário, seríamos levados ao absurdo de presumir que obrigações internacionais seriam sistematicamente desrespeitadas, presunção que não possui qualquer embasamente empírico sólido, sobretudo em questões de fiscalidade internacional.

Logo, uma vez que convenções sejam celebradas com esta finalidade, presume-se que elas influenciarão o comportamento dos Estados. Esta situação, evidentemente, não se confunde com a mera declaração oficial, que, conforme já expusemos, por não ser um *ato estatal em concreto*, mas mera *enunciação abstrata* acerca de como a prática internacional deve ser, não possui aptidão para compor o elemento objetivo do costume internacional.

É justamente por esta razão que, a nosso ver, a celebração de convenções internacionais em matéria fiscal, que estabelecem mecanismos de troca de informações a pedido, compõe a prática relevante dos Estados para fins de aferição da transformação do *EOI Standard* em costume internacional.

Neste contexto, nos parece correto afirmar que as convenções internacionais em matéria fiscal atuam de modo a promover e a desenvolver a prática internacional de troca de informações para fins de execução da legislação tributária interna (*i.e.*, trata-se da *função promotora* das convenções fiscais na formação dos costumes à qual nos referimos

anteriormente[1044]), função esta já vislumbrada pela CIJ no caso da Plataforma Continental do Mar do Norte[1045].

Há três grupos de convenções internacionais, com cláusulas contendo conteúdo semelhante (*i.e.*, que traduzem o *EOI Standard*), que são aptas a demonstrar a uniformidade, generalidade e frequência da prática de troca de informações na modalidade a pedido:

(i) as convenções para a troca de informações para fins fiscais;

(ii) as convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, contendo cláusula de troca de informações equivalente ao artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE e ONU; e

(iii) a convenção multilateral sobre assistência administrativa mútua em matéria fiscal, e as convenções multilaterais de natureza regional que preveem mecanismos de assistência administrativa, inclusive a troca de informações.

Em primeiro lugar, estes três grupos de convenções internacionais demonstram uma prática internacional *uniforme*.

Em relação aos dois primeiros grupos de convenções apontados, a uniformidade da prática decorre do fato de que tais convenções seguem a *redação padronizada* das convenções-modelo elaboradas, revisadas e comentadas por OIs. No primeiro grupo, seguiu-se o texto da convenção-modelo para a troca de informações para fins fiscais elaborada, em 2001, por Estados-Membros da OCDE e países em desenvolvimento (em sua maioria paraísos fiscais) no âmbito do Fórum Global. No segundo grupo, a padronização decorre das Convenções-Modelo destinada a evitar a dupla tributação da renda, elaboradas, em especial, pela OCDE e ONU, as quais contêm cláusula destinadas a regular o intercâmbio de informações na modalidade a pedido.

Evidentemente, no terceiro grupo, a padronização decorre da própria mudança de perspectiva bilateral para a multilateral, em que uma mesma convenção é utilizada para regular as relações jurídicas existentes entre mais de duas jurisdições fiscais. Logo, este instrumento é, por sua própria natureza, o mais apto a criar uma prática verdadeiramente uniforme.

Destaque-se, ainda, que, no tocante à convenção multilateral sobre assistência administrativa mútua em matéria fiscal objeto do terceiro grupo apontado, o seu artigo 30 discrimina as hipóteses específicas em que os Estados podem formular reservas, limitando

---

[1044] Veja-se o tópico 3.1.6.2.2 do capítulo 2.

[1045] Cf. UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.*, p. 41 (parágrafo 70).

sensivelmente o seu escopo (vejam-se os parágrafos primeiro e segundo)[1046], justamente para assegurar uma prática minimamente uniforme no tocante às formas de assistência administrativa disciplinadas pela convenção. Com efeito, as reservas que podem ser feitas em relação à troca de informações são bastante reduzidas, em escopo, se comparadas às reservas que os Estados-parte podem realizar relativas à assistência administrativa para a coleta de créditos tributários e ao serviço de documentos. Logo, no tocante à troca de informações, observa-se maior uniformidade da prática decorrente da aplicação das disposições da convenção multilateral.

Quanto às convenções internacionais objeto do primeiro grupo, conquanto inexista uma cláusula da convenção-modelo sobre troca de informações para fins fiscais semelhante ao artigo 30 da Convenção Multilateral, aplica-se o artigo 19, alínea *c* da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, o qual estabelece que, na ausência de disposição específica acerca da realização de reservas, não se admite a "reserva que seja incompatível com o objeto e o fim do tratado".

Logo, se a convenção internacional em causa se destina exclusivamente à troca de informações na modalidade a pedido, sendo este o seu objeto e fim, não se pode admitir qualquer reserva que represente um óbice a tal obrigação jurídica. Daí a uniformidade da prática a que estas convenções deram causa.

É importante lembrar, neste ponto, que os três grupos de convenções apontados acima estabelecem um "regime jurídico", bastante *convergente e padronizado*, de obrigações e direitos internacionais, cujo conteúdo prevê: (i) o intercâmbio de informações "previsivelmente relevantes" a pedido, para a execução da legislação tributária dos Estados Contratantes; (ii) a eliminação de obstáculos capazes de impedir a troca de informações no plano da realidade prática – como é o caso do princípio da dupla incriminação, do requisito do interesse nacional na busca pela informação solicitada pela outra jurisdição fiscal, e da proteção do sigilo de informações financeiras e de titularidade de entidades jurídicas; (iii) as informações básicas que devem ser transmitidas; (iv) o procedimento a ser seguido para a realização da troca de informações; (v) as hipóteses de recusa da prestação de informações; (vi) a possibilidade de repartição de custos; e (vii) os direitos dos contribuintes à confidencialidade de informações que revelem segredos negociais, comerciais ou industriais.

[1046] Cf. OECD/COUNCIL OF EUROPE. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by 2010 Protocol*. *Op. Cit.*, p. 27-28.

Desse modo, o "regime jurídico" assim criado – *i.e.*, fruto da padronização das disposições convencionais que regulam a matéria – se revela apto, a nosso ver, para estabelecer uma *prática uniforme* entre os Estados, no tocante à troca de informações na modalidade a pedido.

Em segundo lugar, os três grupos de convenções demonstram a *elevada generalidade* da prática internacional.

Para que se tenha ideia da extensão da troca de informações na modalidade a pedido ora tratada, basta observar o movimento que ocorreu sobretudo após 2009, momento a partir do qual houve um crescimento exponencial no número de convenções internacionais celebradas, destinadas, exclusivamente, à troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido[1047]. Chegou-se, em 2016, a mais de 1.600 convenções internacionais celebradas com esta finalidade específica[1048].

No tocante ao segundo grupo de convenções, há algumas observações que devem ser feitas.

Ao longo do tempo, observou-se um crescimento constante do número de convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda contendo a cláusula de troca de informações para fins fiscais.

Entretanto, tendo-se em vista que as cláusulas de troca de informações presentes nas convenções-modelo evoluíram ao longo do tempo, de modo a se tornarem progressivamente mais amplas, a mera constatação do crescimento do número de convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda que foram celebradas não é capaz de dizer muito quanto à *generalidade* da uma *mesma* prática de troca de informações. Ou seja: embora *geral*, a prática não necessariamente será *uniforme*, em virtude das diferentes redações que o artigo 26 das convenções-modelo já possuiu, desde a sua formulação inicial.

Não obstante, o que se observa é que os Estados, por um lado, acataram as alterações promovidas pela OCDE, nos anos de 1977, 2000, 2005 e 2012, também incorporadas pela ONU, nas suas convenções-modelo (em muitos casos, retirando reservas feitas ao artigo 26 das Convenções-Modelo), e, por outro lado, passaram, em certa medida, a renegociar as suas convenções internacionais para incorporar as alterações sugeridas pelas OIs, como resultado das pressões sofridas pelo Fórum Global (já que apenas as redações de 2005 e 2012 eram capazes de refletir o *EOI Standard*)[1049].

[1047] Veja-se o tópico 3.2.1 do capítulo 3.
[1048] Veja-se o tópico 3.3 do capítulo 3.
[1049] Veja-se o tópico 3.2.1 do capítulo 3.

Neste ponto, revelam-se muito oportunas as conclusões obtidas no Projeto conduzido no âmbito do DESTAT (*Sustainable Tax Governance in Developing Countries Through Global Tax Transparency*), em que se realizou um estudo comparativo entre Brasil, Uganda, Uruguai, Colômbia e África do Sul no tocante à sua prática de celebração de convenções internacionais que permitem a troca de informações para fins fiscais.

Em artigo publicado a este respeito, os autores apontam que, a despeito de existirem diferenças entre as convenções internacionais celebradas por estes países decorrentes da alteração ao longo do tempo da redação conferida às convenções-modelo que as inspiraram (da ONU e OCDE), não havia uma prática de se modificar a redação de tais cláusulas em virtude de políticas de troca de informações específicas seguidas por tais países[1050]. Ou seja: diferenças de redação das cláusulas de troca de informações decorreram, antes, da sua "desatualização" no tempo, do que de uma discordância do padrão internacional defendido pelas OIs. Destaque-se, ainda, que o estudo aponta que alguns dos países analisados estão em processo de renegociação das suas convenções para, entre outras finalidades, incluir a versão mais atualizada da cláusula de troca de informações para fins fiscais[1051].

Desse modo, é possível concluir que as mais 3.600 convenções internacionais, celebradas até os dias de hoje[1052], destinadas a eliminar a dupla tributação, cuja parcela expressiva possui a *cláusula ampla e ilimitada* de troca de informações (*i.e.*, em conformidade com o art. 26 das Convenções-Modelo da OCDE e ONU nos termos propostos em 2005 e 2012)[1053], corroboram a existência de uma *prática geral e uniforme* de troca de informações na modalidade a pedido.

É interessante observar que o estudo conduzido no âmbito do DESTAT também evidencia que, no tocante ao rol de países analisados, houve uma prática constante de

---

[1050] Cf. DUBUT, Thomas *et al*. Comprehensive Tax Treaties and Tax Information Exchange Agreements: Assessing Exchange of Information Mechanisms to Ensure Transparency in a Globalized World from the Perspective of Developing Countries. *Op. Cit*.

[1051] Ibidem.

[1052] Veja-se o tópico 3.3 do capítulo 3.

[1053] Para que se tenha uma dimensão mais precisa do número de convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda que possuem cláusula ampla e ilimitada de troca de informações (*i.e.*, em conformidade com as alterações promovidas pela OCDE em sua convenção-modelo em 2005 e 2012), basta analisar o conjunto de convenções celebradas para cada um dos 154 membros do Fórum Global, através do seguinte sítio eletrônico: http://www.eoi-tax.org/#default. É possível se ter uma ideia do número de convenções internacionais celebradas com *cláusula ampla e ilimitada*, nos termos da Convenção-Modelo de 2012 da OCDE, através da verificação do número de Estados que possuem a avaliação positiva para o quesito C.1 do *peer review*. A este respeito, é possível pontuar que, em 2014, mais de 90% dos Estados submetidos à fase 2 do *peer review* já possuíam avaliações "*compliant*" ou "*largely compliant*" para este quesito, fato que só vem a corroborar para a generalidade e uniformidade do *EOI Standard*. Veja-se, neste sentido: Cf. OECD. *Tax Transparency 2014: Report on Progress*. *Op. Cit*., p. 26.

manutenção do mesmo texto da convenção-modelo quando da celebração de convenções internacionais destinadas exclusivamente à troca de informações para fins fiscais[1054].

Quanto à convenção multilateral sobre assistência administrativa mútua em matéria fiscal, a generalidade da prática é atestada pelo número de Estados signatários da referida convenção: trata-se de 126 Estados, sendo que a convenção já se encontra em vigor em sua expressiva maioria [1055] . As convenções multilaterais regionais corroboram para a generalização da prática internacional de troca de informações, ainda que o seu alcance seja restrito um número menor de sujeitos de Direito Internacional.

Ainda no tocante à generalidade da prática internacional, é fundamental que seja feita uma última observação. Consoante tratamos no decorrer do capítulo 2 deste trabalho[1056], para ser dotada de generalidade, a prática requer, por um lado, o envolvimento de todos os sujeitos de Direito Internacional relevantes – ou seja, os Estados "particularmente interessados"[1057] com a formação do costume internacional em questão, e, por outro lado, uma representatividade dos sujeitos, em termos de sistemas políticos, econômicos e jurídicos distintos, bem como regionais[1058].

Pois bem. Ao analisarmos os três grupos de convenções internacionais, constatamos que delas são parte todos os Estados particularmente afetados pela formação do costume internacional em questão – *i.e.*, todos os Estados que podem incorrer em elevados prejuídos em termos arrecadatórios com a elisão fiscal internacional, bem como Estados que possuem diferentes características de natureza política, social, jurídica e econômica, pertencentes a diversas regiões e partes do planeta. Nestes termos, restam, portanto, atendidos os requisitos de *relevância* e *representatividade* dos sujeitos de Direito Internacional, necessários para a generalização da prática.

Em terceiro lugar, os três grupos de convenções também demonstram a *frequência* com que se recorreu à troca de informações, como estratégia necessária de cooperação fiscal internacional.

Para demonstrarmos a frequência da prática internacional, o primeiro passo é ter em mente que a troca de informações para fins fiscais está longe de ser uma prática recente.

[1054] Cf. DUBUT, Thomas *et al*. Comprehensive Tax Treaties and Tax Information Exchange Agreements: Assessing Exchange of Information Mechanisms to Ensure Transparency in a Globalized World from the Perspective of Developing Countries. *Op. Cit*.
[1055] Veja-se o tópico 3.2.1.2 do capítulo 3.
[1056] Veja-se o tópico 3.1.2.2 do capítulo 2.
[1057] Cf. UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit*., p. 42 (parágrafo 73).
[1058] Ibidem, p. 227.

Com efeito, consoante apontamos ao tratarmos do primeiro estágio de cooperação fiscal internacional, as primeiras convenções destinadas a promover o intercâmbio de informações datam do século XIX (*i.e.*, as convenções internacionais celebradas, em 1843 e 1845, entre a Bélgica, França e Holanda) e do início do século XX (*i.e.*, a convenção internacional celebrada, em 1907, entre a França e Grã-Bretanha)[1059].

Posteriormente, a Liga das Nações elaborou, em 1928, quatro convenções-modelo, sendo duas delas destinadas a combater a evasão e elisão fiscal internacional através da troca de informações e da assistência administrativa para a recuperação de créditos tributários[1060]. Por ocasião da revisão destas convenções nas rodadas da Cidade do México e de Londres, houve discordância dos Estados apenas no tocante às regras de alocação de poderes de tributar; entretanto, em relação à convenção-modelo destinadas a combater a evasão e elisão fiscal internacional – fruto da unificação das duas convenções anteriores criadas pela Liga das Nações – não houve discordância alguma[1061]. Diversas convenções foram celebradas, neste período, com a finalidade de promover a troca de informações para fins fiscais[1062].

Posteriormente, com a transferência dos trabalhos para a OCDE e ONU, desde a versão original das convenções-modelo destinadas a evitar a dupla tributação da renda elaboradas até a suas mais recentes atualizações, houve a previsão da cláusula destinada à troca de informações. Com efeito, os Estados, ao adotarem estas convenções-modelo como base para a negociação de convenções internacionais, mantiveram, na maioria dos casos, a cláusula de intercâmbio de informações até os dias de hoje, o que vem a confirmar a frequência (bem como a continuidade e constância), ao longo do tempo, da prática adotada.

A título ilustrativo, convém destacar que o Brasil é signatário de convenções pertencentes aos três grupos apontados[1063]: 8 convenções para a troca de informações para fins fiscais (EUA, Reino Unido, Uruguai, Bermuda, Jersey, Guernsey, Ilhas Cayman e Suíça)[1064], 34 Conveções destinadas eliminar a dupla tributação da renda, sendo que a sua maioria possui cláusula de intercâmbio de informações, e a Convenção Multilateral para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (assinatura em 03/11/2011, em vigor desde 01/10/2016).

[1059] Vejam-se os tópicos 2.2.3 e 2.4 do capítulo 3.
[1060] Vejam-se os tópicos 2.2.4 e 2.4 do capítulo 3.
[1061] Vejam-se os tópicos 2.2.4.2 e 2.2.4.3 do capítulo 3.
[1062] Veja-se o tópico 2.4. do capítulo 3.
[1063] Confira-se: http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements (acesso em 23/10/2018).
[1064] Na presente data, apenas a convenção com os EUA se encontra em vigor. Confira-se: http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements (acesso em 23/10/2018).

Neste contexto, a prática de se recorrer à troca de informações na modalidade a pedido como estratégia para se combater a evasão e a elisão fiscal internacional é *frequente, longa, constante e contínua*, se levarmos em consideração toda a evolução da cooperação fiscal internacional, em seus três estágios já tratados no capítulo 3.

3.1.1.2. Relativização progressiva da garantia ao sigilo de informações

A segunda evidência da prática internacional está nos próprios ordenamentos jurídicos dos Estados. Conforme relatamos anteriormente[1065], desde o início dos anos 2000 até os dias de hoje, os Estados foram progressivamente abolindo – ou reduzindo – as garantias conferidas pelo Direito Interno ao sigilo de informações de natureza financeira e de titularidade de entidades jurídicas.

Em breve recapitulação, conquanto, durante a primeira década dos anos 2000, poucos avanços substanciais em direção ao maior acesso às informações bancárias e de titularidade de entidades jurídicas tenham sido alcançados a despeito dos esforços da OCDE, observa-se que, após 2009, com a reestruturação do Fórum Global e com o apoio político do G20, houve um significativo incremento ao movimento internacional, já em curso, destinado a colocar um fim à era do sigilo de informações[1066].

Foi, com efeito, apenas após o início do processo de *peer review*, a partir de 2010, que os Estados apresentaram um maior comprometimento com a progressiva abolição de garantias conferidas ao sigilo de informações. Neste ponto, vale destacar que o processo de *peer review*, embora não decorra de uma obrigação de natureza convencional, tampouco seus resultados sejam parte de qualquer instrumento jurídico propriamente (trata-se, apenas, de relatórios, contendo os resultados da análise cuja natureza é de *soft law*), é um importante meio para, por um lado, aferir o grau de convergência das práticas dos Estados, e, por outro lado, desenvolver uma prática convergente[1067].

No tocante à transparência, não se pode perder de vista que os critérios "A" e "B" do *peer review* se referem, respectivamente, à disponibilidade das informações e ao seu acesso[1068]. Os resultados mais recentes do processo de *peer review* indicam que, no tocante

---

[1065] Veja-se o tópico 3.2.1.1 do capítulo 3.

[1066] Cf. G20 London Summit, April 2nd 2009. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf (acesso em 15/11/2018).

[1067] Veja-se o tópico 3.1.8 e 3.1.10 do capítulo 2.

[1068] Em especial, os requisitos A.3 (ref. ao acesso às informações bancárias relativas a todos os titulares de contas correntes) e B.1 (ref. à competência para obter e fornecer informações que são objeto de um pedido

aos critérios apontados, os Estados avaliados tanto possuem o arcabouço jurídico para obter o acesso às informações relevantes, quanto efetivamente acessam tais informações[1069].

Evidentemente, a avaliação positiva a estes critérios impacta na avaliação finalmente conferida por jurisdição fiscal que, consoante já demonstramos[1070], indica que, das 121 jurisdições fiscais avaliadas até o presente momento nas primeira e segunda rodadas, 113 (*i.e.*, 93,39%) estão substancialmente em linha com o *EOI Stardard*.

Entendemos que o fato de o Fórum Global aplicar critérios objetivos e comuns de avaliação – consubstanciados no seu *"terms of reference"* – é capaz de dar ensejo a uma *prática uniforme* de acesso a informações relevantes para fins do seu posterior intercâmbio com outras jurisdições fiscais.

Vale destacar que as 121 jurisdições fiscais avaliadas no âmbito do processo de *peer review* possuem, tal como no tópico anterior, realidades econômicas, políticas e jurídicas absolutamente heterogêneas, ao mesmo tempo em que são os sujeitos especialmente interessados na formação do costume internacional ora tratado. Neste sentido, a prática da relativização das garantias de sigilo às informações financeiras e de titularidade de entidades jurídicas, *além de uniforme, é geral*.

Embora recente, pode-se dizer que o acesso às informações relevantes, mediante relativização progressiva da garantia ao sigilo de informações, é prática também *frequente, constante e contínua*, em virtude do número atual de pedidos e envios de informações.

3.1.1.3. Troca efetiva de informações para fins fiscais

A terceira evidência da prática internacional consiste no efetivo comportamento dos Estados no sentido de trocar informações relevantes para fins fiscais.

Aqui, novamente, o processo de *peer review* assume importância fundamental enquanto mecanismo destinado a aferir em que medida a prática dos Estados converge para o *EOI Standard*, bem como até que ponto as recomendações que os relatórios de *peer view* veiculam são capazes de influenciar na prática dos Estados de modo a torná-la minimamente convergente e padronizada.

---

formulado nos termos de uma convenção internacional) se destinam a aferir em que medida a jurisdição fiscal em questão tem o efetivo acesso às informações relevantes. Veja-se o tópico 3.2.1.3.1 do capítulo 3.

[1069] Confiram-se as avaliações, por país, aos quesitos A.1, A.2, A.3, B.1 e B.2 na planilha disponível no seguinte sítio eletrônico: http://www.eoi-tax.org/library#reviews (acesso em 23/10/2018).

[1070] Veja-se o tópico 3.2.1.3.2 do capítulo 3.

Vale destacar, neste contexto, que o critério "C" (troca de informações) do *peer review* é especialmente relevante para demonstrar, na sua fase 1, a presença de mecanismos no seu sistema jurídico que permitam a troca de informações, e, na sua fase 2, a efetividade de tal troca[1071].

Novamente, o que se observa é que a maioria expressiva dos 121 países submetidos ao processo de *peer review* até o presente momento não apenas modificou os seus sistemas jurídicos de modo a assegurar a disponibilidade de informações, o acesso às informações relevantes e a troca de informações, como, de fato, implementou o *EOI Standard*, resultando na troca efetiva de informações[1072].

Com efeito, também em relação a esta terceira evidência da prática internacional, a avaliação geral final da jurisdição fiscal depende da mensuração do grau de convergência do seu ordenamento jurídico interno com o *EOI Standard*, quanto da implementação da efetiva troca de informações para fins fiscais. Neste sentido, o fato de 112 jurisdições fiscais, das 121 analisadas, terem sido avaliadas como estando em linha com o *EOI Standard*, também corrobora para o diagnóstico de que há troca efetiva de informações para fins fiscais.

Pelas mesmas razões apontadas no tópico anterior, entedemos que a prática é *uniforme, frequente, contínua e geral*.

3.1.2. A evidência da *opinio juris* (*EOI Standard*)

Passando-se à demonstração da *opinio juris*, acreditamos serem quatro os elementos evidenciários da convicção dos Estados de que a troca de informações, nos termos do *EOI Standard*, é uma prática que se impõe como obrigação jurídica internacional:

(i) as convenções-modelo, elaboradas por OIs e Fóruns destinados a questões fiscais;

(ii) as convenções internacionais celebradas pelos Estados, destinadas exclusivamente ou não à troca de informações;

(iii) as declarações realizadas no âmbito do Fórum Global relativas à necessidade da cooperação fiscal através da troca de informações na modalidade a pedido; e

---

[1071] Em especial, os requisitos C.1 (ref. aos mecanismos de troca de informações que sejam capazes de permitir a troca efetiva de informações) e C.5 (ref. ao dever de fornecimento, por parte das jurisdições fiscais, de informações, a partir da sua rede de convenções fiscais, em tempo hábil) se destinam a aferir em que medida a jurisdição fiscal em questão possui mecanismos em seu sistema jurídico que se traduzem na efetiva troca de informações. Veja-se o tópico 3.2.1.3.1 do capítulo 3.

[1072] Confiram-se as avaliações, por país, aos quesitos C.1, C.2, C.3, C.4 e C.5 na planilha disponível no seguinte sítio eletrônico: http://www.eoi-tax.org/library#reviews (acesso em 23/10/2018).

(iv) os atos de submissão praticados pelos Estados participantes do Fórum Global ao processo de *peer review*, bem como a sua responsividade às recomendações feitas.

Na sequência, trataremos de cada um dos elementos evidenciários apontados.

3.1.2.1. Convenções-Modelo

As convenções-modelo, muito embora sejam instrumentos não jurídicos (*soft law*), são uma primeira evidência da *opinio juris* internacional acerca da troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido.

Enquanto instrumento de *soft law*, as convenções-modelo podem desempenhar fundamentalmente duas funções relativas à *opinio juris*: auxiliar na sua evidenciação, ou corroborar para o seu desenvolvimento[1073]. Cremos que as convenções-modelo tenham desempenhado ambas as funções.

Em relação aos Estados-Membros das principais OIs responsáveis pela elaboração de convenções-modelo – *i.e.,* a extinta Liga das Nações, OCDE e ONU, o texto final das convenções-modelo – e, em certa medida também, dos seus comentários – têm grande aptidão para demonstrar a sua *opinio juris* acerca de determinada temática. Logicamente, a aptidão das OIs em demonstrar a *opinio juris* dos seus membros dependerá do seu desenho institucional: quanto maior espaço houver para que cada um dos seus membros possa dissentir da posição dos demais membros, tanto maior será a precisão com que os textos de resoluções e recomendações – no caso, as convenções-modelo e os seus comentários – poderão refletir a sua *opinio juris*.

Neste sentido, não nos parece correto a afirmação, feita por Andréas Kallergis, de que o mero fato de as OIs não possuírem competência normativa já seria suficiente para retirar das convenções-modelo por ela elaboradas qualquer aptidão para demonstrar a *opinio juris* dos seus Estados-Membros[1074], sobretudo quando, institucionalmente, as próprias OIs são dotadas de mecanismos para que os Estados demonstrem a sua posição individual sobre determinada temática, mediante, inclusive, a exposição da sua discordância em relação à perspectiva adotada pelos seus pares. Vale destacar, neste ponto, que a jurisprudência da CIJ

[1073] Veja-se o tópico 3.1.8 do capítulo 2.
[1074] KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. *Op*. *Cit*., p. 652.

evidencia que o comportamento dos Estados perante OIs é capaz de revelar a sua *opinio juris* acerca da temática em discussão[1075].

No âmbito da OCDE, por exemplo, aos Estados membros são conferidas as prerrogativas de formalizar reservas[1076] ao texto da "convenção-modelo" observações aos textos dos seus comentários. Neste caso, aos Estados-Membros são oferecidos mecanismos destinados a aferir a sua concordância com o texto das disposições da convenção-modelo e com os seus comentários, o que torna mais precisa a aferição dos Estados cuja *opinio juris* é enunciada pela OI.

Não havendo qualquer reserva às disposições ou observações aos comentários, cria-se a legítima expectativa de que o Estado adotará o texto da convenção-modelo, bem como a interpretação tal como proposta pelos comentários. Em relação aos comentários, há, no entanto, inúmeras questões por eles suscitados, tais como: (i) o fundamento jurídico para a sua consideração na interpretação das convenções internacionais – *i.e.*, se o artigo 31 ou 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados; (ii) a versão dos comentários aos quais se deve fazer referência; (iii) a sua relevância para dispositivos que não são fiéis àqueles presentes na respectiva Convenção-Modelo; (iv) e a relevância dos comentários para a interpretação de convenções celebradas por Estados não-Membros[1077]. A existência de tais questões, que estão longe de terem respostas pacíficas na jurisprudência de diversos países[1078], não anula o fato de que, ao menos em relação aos Estados-Membros da OCDE, há a expectativa de que eles seguirão o texto dos seus comentários.

Esta "expectativa", à qual comumente a literatura acadêmica faz referência, tem como origem, a nosso ver, a presunção de que, na ausência de manifestação contrária por parte do Estado membro, a OCDE está a manifestar a sua *opinio juris*. A este respeito, cumpre destacar que o artigo 26 (relativo ao intercâmbio de informações) da Convenção-Modelo da OCDE e comentários (versão de 2017) não possui nenhuma reserva, apenas uma

---

[1075] Cf. UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America). *Op. Cit.*, p. 99-100 (parágrafo 188). Veja-se o tópico 3.1.8 do capítulo 2.

[1076] Não se deve incorrer no erro de confundir as "reservas" que são feitas ao texto da convenção-modelo da OCDE (instrumento não jurídico, *i.e., soft law*), com as reservas que os Estados fazem ao texto de convenções internacionais bilaterais ou multilaterais (i.e., instrumento jurídicos, *i.e.*, *hard law*) como condição para a sua celebração. Apenas a esta última hipótese se aplicam as disposições dos artigos 19 a 23 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Sobre o tema, confira-se: SASSEVILLE, Jacques. The Role and Evolution of Reservations, Observations, Positions and Alternative Provisions in the OECD Model. In: MAISTO, Guillermo (Edts.) *Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, Observations and Positions in EU Law and Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2014.

[1077] Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. *Op. Cit.*

[1078] Ibidem.

única observação formulada pela Grécia relativa aos seus comentários que não tem o condão de alterar a sua aplicação ao caso concreto[1079].

Neste ponto, cumpre que se faça um breve paralelo para que fique bastante claro que, ao realizarem reservas e observações, ou expressarem a sua opinião por qualquer outro meio, os representantes dos Estados estão, em verdade, manifestando a sua *opinio juris*. No âmbito dos trabalhos da CDI relativos à codificação do Direito Internacional Costumeiro, os países são chamados para expressar o seu ponto de vista sobre minutas elaboradas pela Comissão de convenções internacionais que codificam os costumes pré-existentes. Neste contexto, ao apresentarem o seu ponto de vista, os países expressam a sua *opinio juris* sobre a temática[1080]. Entendemos que situação semelhante ocorre, também, no âmbito da OCDE, haja vista que os representantes enviados para a organização representam, de fato, o posicionamento dos seus respectivos Estados-Membro a respeito da questão específica em discussão.

Muito embora, na Convenção-Modelo da ONU, não sejam conferidos poderes para que os Estados formulem reservas às disposições da convenção-modelo e observações aos seus comentários, é bastante comum observar, no decorrer dos próprios comentários, a exposição das visões divergentes, por parte de grupos de países, no tocante às suas preocupações. Cumpre destacar que apenas uma parte dos Estados-Membros da ONU participa do Grupo de *Experts*, através de um grupo composto por países com perfil de desenvolvimento heterogêneo, o que reduz sensivelmente a extensão da *opinio juris* que a convenção-modelo e os comentários têm aptidão para declarar, muito embora a composição do referido grupo assegure a representatividade necessária dos interesses em jogo para a generalização da prática.

Entretanto, a nosso ver, o maior entrave existente no âmbito da ONU, e que não se faz presente na OCDE, é o fato de que os participantes do Grupo de *Experts* não representam, oficialmente, o posicionamento dos seus respectivos países. Ou seja, os invidíduos que participam do grupo de *Experts* são, apenas, indicados pelos seus países de origem, sem, no entanto, deterem a prerrogativa de expor o seu posicionamento oficial. Tal fato reduz ainda mais a aptidão da Convenção-Modelo da ONU para expor a *opinio juris* dos seus Estados-Membros. Como se vê, a estrutura institucional da ONU é determinante da aptidão da sua Convenção-Modelo em demonstrar a *opinio juris* dos seus Estados-Membros.

[1079] Cf. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital – condensed version (as it read on 21 November 2017)*. *Op. Cit.*, commentaries on article 26, p. 507.
[1080] Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. *Op. Cit.*, p. 413.

Merece destaque, também, a Convenção-Modelo para a Troca de Informações para Fins Fiscais e seus comentários, elaborados conjuntamente por Estados-Membros da OCDE e países em desenvolvimento (em sua maioria, paraísos fiscais), em 2002, e adotada pelo Fórum Global como instrumento hábil a concretizar o seu padrão internacional de troca de informações[1081]. Não há dúvidas de que tal convenção-modelo é capaz de expressar a *opinio juris*, acerca da validade jurídica do *EOI Standard*, dos Estados que participaram da sua elaboração e endossaram o *EOI Standard*, nela corporificado, mediante a sua entrada no Fórum Global e submissão ao processo de *peer review*.

Cumpre chamar atenção, também, para as convenções-modelo elaboradas pela ATAF, cuja cláusula de troca de informações é idêntica ao artigo 26 da Convenção-Modelo da OCDE e, portanto, reflete o *EOI Standard*. Neste caso, pode-se dizer, também, que este instrumento de *soft law* corrobora para a evidenciação da *opinio juris* dos seus Estados participantes. A mesma afirmação pode ser feita, também, no tocante à Convenção-Modelo elaborada pela Comunidade dos Estados da África Oriental.

Em relação a todos os Estados que não são membros das OIs, Fóruns e Grupos de *Experts* (no caso da ONU) apontados, observa-se que as Convenções-Modelo se prestam, não a declarar, mas a desenvolver a sua *opinio juris*, sobretudo à medida em que esses países utilizam-nas como ponto de partida para a negociação de convenções internacionais em matéria fiscal. Conquanto inexista, na hipótese dos Estados não-Membros da OCDE, a expectativa de que eles seguirão os comentários feitos pela organização à sua convenção-modelo, não é absolutamente incomum que isso venha a ocorrer, sobretudo nos casos em que as partes se utilizarem da referida convenção-modelo como ponto de partida para a negociação da convenção internacional finalmente celebrada[1082].

Desse modo, conclui-se que[1083]: (i) no tocante a todos os Estados que são membros das OIs, Fóruns e Grupos de *Experts* (no caso da ONU), as Convenções-Modelo desempenham, em maior ou menor medida (a depender da sua estrutura institucional) função

---

[1081] Veja-se o tópico 3.2.1.1 do capítulo 3.

[1082] Cf. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. *Op. Cit*.

[1083] Corrobora para as nossas conclusões a perspectiva defendida por Irma Johanna Mosquera Valderrama. Confira-se: "*In principle, the OECD is an international organization that develops instruments that are not binding by nature. However, by means of political decision based on the membership to the OECD, it can be argued that these instruments have been accepted and that the OECD countries will most likely adopt them. Countries which are not members of the OECD, including in particular developing countries, should not be bound by the OECD instruments. However, since these countries also need to tackle fraud, tax evasion and aggressive tax planning, these countries are open to adopt the OECD multilateral instruments to exchange information and the BEPS Project*." VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. *Op. Cit*.

declaratória da sua *opinio juris* relativa ao *EOI-Standard*; e (ii) em relação aos demais Estados, as Convenções-Modelo, à medida em que são utilizadas para a negociação de convenções internacionais, corroboram para desenvolver a sua *opinio juris*.

3.1.2.2. Convenções internacionais

As convenções internacionais, a par de serem a evidência da prática dos Estados no tocante à troca de informações para fins fiscais, são, também, a expressão da sua crença na juridicidade do *EOI Standard*.

Entendemos que as diversas convenções internacionais celebradas, sobretudo aquelas cujo propósito exclusivo é a troca de informações para fins fiscais, são *declaratórias* da *opinio juris* acerca da prática de troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido. Neste sentido, considerando a quantidade e a generalidade de Estados que celebraram convenções destinadas exclusivamente ou não à troca de informações para fins fiscais, não restam dúvidas quanto à generalidade da *opinio juris* internacional relativa ao *EOI Standard*.

Cumpre que se faça, neste ponto, uma observação. Há, na literatura acadêmica, críticas apontando para o déficit de legitimidade da convenção multilateral, bem como da própria convenção-modelo para a troca de informações para fins fiscais (utilizada como ponto de partida para a negociação de convenções bilaterais), em virtude da não participação de determinado grupo de países – *i.e.*, os países em desenvolvimento – na sua elaboração[1084].

Embora concordemos com a crítica no tocante à convenção multilateral, no tocante à convenção-modelo para a troca de informações para fins fiscais, cremos que, conquanto nem todos os países em desenvolvimento tenham participado na sua elaboração, um grupo de países composto tanto por Estados-membros da OCDE quanto países em desenvolvimento participaram diretamente na sua redação. Neste sentido, a crítica formulada deve ser acatada, mas apenas em termos.

A despeito da crítica formulada à legitimidade dos instrumentos, no momento em que os Estados acatam as suas disposições mediante a celebração das referidas convenções, o fato de o instrumento carecer de legitimidade em momento anterior não é capaz de afastar a sua aptidão para exteriorizar a *opinio juris* dos países signatários. Neste ponto, é preciso

[1084] Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. *Op. Cit.*

esclarecer que a legitimidade da participação de todos os atores relevantes na confecção do texto-base da convenção internacional e a manifestação da convicção da juridicidade das suas disposições são dois elementos distintos; um Estado pode não ter participado na elaboração do instrumento, mas, ainda assim, reconhecer que ele é apto a expressar a *opinio juris* internacional (incluindo, a sua própria).

Entretanto, no tocante às convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda que contêm cláusula de intercâmbio de informações para fins fiscais – *i.e.*, cláusula equivalente ao artigo 26 das Convenções-Modelo da OCDE e ONU, possuímos ressalvas quanto à sua aptidão para declarar a *opinio juris* internacional relativa ao *EOI Standard*. Isto porque, em tais convenções, os Estados negociam diversas disposições relativas à divisão de poderes de tributar entre residência e fonte, a inclusão de cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*, critérios para a caracterização de estabelecimentos permanentes, inclusão de *LOB Rules* e/ou *PPT Clause*, entre diversos outros aspectos.

Desse modo, é bastante razoável acreditar que determinado Estado venha a aceitar a inclusão de uma cláusula ampla e ilimitada de troca de informações para fins fiscais, apenas, como "moeda de troca" para, *e.g.*, a obtenção de uma alíquota maior de tributação, na fonte, de royalties pagos a beneficiário localizado no outro Estado Contratante.

Em suma: é plenamente possível que um Estado venha a aceitar a inclusão de uma cláusula de troca de informações em uma convenção destinada a evitar a dupla tributação sem que isso signifique que o referido Estado esteja a manifestar a sua *aceitação da validade* da regra em si, ou que ela seja *considerada necessárias pela comunidade internacional para regular a sua coexistência e cooperação*, conceito nuclear da *opinio juris*. É razoável, portanto, afirmar que a aceitação de determinado Estado da inclusão da cláusula de intercâmbio de informações decorra das demais vantagens que o referido Estado pode obter considerando o conjunto das disposições presentes nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, e não da sua *opinio juris*.

Neste contexto, em razão da relação de barganha existente nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, a sua aptidão para declarar a *opinio juris* das partes envolvidas relativa ao *EOI Standard* resta bastante prejudicada.

3.1.2.3. Declaração oficiais de aceitação do *EOI-Standard*

Muito embora declarações feitas por Estados, OIs ou Fóruns dedicados à cooperação fiscal não sejam aptas a caracterização da prática internacional, elas se revelam plenamente aptas à demonstração da *opinio juris* internacional[1085].

A declaração que interessa, neste ponto, diz respeito à "proclamação", feita pelo Fórum Global, consiste na ideia de que o *EOI Standard* seria um "padrão fiscal internacionalmente aceito", ou seja, o qual contaria com a aquiescência por parte da expressiva maioria da comunidade internacional. Esta "proclamação" foi reiteradamente repetida pelo Fórum Global – sobretudo, após a sua reestruturação, em 2009 – por ocasião de diversas reuniões realizadas anualmente, com a finalidade de expor os avanços obtidos[1086]. Em diversos instrumentos não jurídicos emitidos pelo G20[1087], pela OCDE[1088] e pelo Fórum Global [1089] , pode-se identificar a referência ao *EOI Standard* como um "padrão universalmente aceito".

No âmbito da União Europeia, para além de todas as diretivas elaboradas em que se buscou institucionalizar o procedimento de assistência administrativa através da troca de informações em todas as suas modalidades e a respeito de uma ampla gama de informações[1090], cumpre chamar atenção para a resolução do Parlamento Europeu de 10 de fevereiro de 2010 que destacou a importância a boa governança em matéria fiscal, a qual estaria amparada em três pilares centrais que seriam o fruto de um "consenso internacional": (i) transparência; (ii) troca de informações; e (iii) competição fiscal justa[1091].

[1085] Veja-se o tópico 3.1.2.3 e 3.1.8 do capítulo 2.
[1086] Veja-se o tópico 3.2.1 do capítulo 3.
[1087] Cf. G20 Statement on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors Berlin, November 21st, 2004. Disponível em: http://www.g20.utoronto.ca/2004/2004transparency.html (acesso em 16/11/2018).
[1088] Cf. OECD. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Standard*. *Op. Cit*.
[1089] Cf. OECD. *2016 Terms of Reference to monitor and review progress towards transparency and exchange of information on request for tax purposes*. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/transparency/ about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf (acesso em 16/11/2018).
[1090] Veja-se o tópico 5.1 do capítulo 3.
[1091] Cf. European Parliament resolution of 10 February 2010 on promoting good governance in tax matters (2009/2174(INI)). Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7 -TA-2010-0020+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN (acesso em 03/12/2018). Veja-se, em especial, o seguinte trecho da resolução: "*A. Whereas there is a global consensus at EU and international level that good governance in the field of taxation means transparency, exchange of information and fair tax competition. […] 2. Considers good tax governance – understood to mean transparency, exchange of information at all levels, effective cross-border cooperation and fair tax competition – to be a key element in rebuilding the global economy after the 2008 financial collapse*."

Destaquem-se, ainda, as declarações de outras OIs (que não a OCDE e ONU) e outros Fóruns destinados a questões fiscais, como é o caso do memorando de entendimentos emitido no âmbito da Comunidade para o Desenvolvimento Sul-Africano, em que Estados expressaram o seu entendimento quanto à necessidade da troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido e se comprometeram, ainda que politicamente, a adotar medidas para a sua concretização, tais como a criação de uma base de dados comum e o aprimoramento dos sistemas jurídicos nacionais[1092].

Assim, salvo a hipótese da falsidade das declarações feitas pelos atores acima identificados – hipótese para a qual não há qualquer evidência empírica que lhe dê suporte – consideraremos que as reiteradas declarações feitas possuem o condão de declarar a *opinio juris* acerca da transparência e troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido, *i.e.*, do *EOI Standard,* ao menos sob a perspectiva dos países que os integram. Considerando que só o Fórum Global é composto por 154 participantes, tem-se a generalidade da *opinio juris* acerca da juridicidade do *EOI Standard*.

3.1.2.4. Submissão ao processo de *peer review* e alterações promovidas no ordenamento jurídico interno

A evidência da *opinio juris* nas declarações de que o *EOI Standard* se tornou um "padrão fiscal internacionalmente aceito" é corroborada, ainda, pelo próprio ato de submissão dos Estados ao processo de *peer review*.

Destaque-se, neste contexto, que o mero fato de um Estado se tornar participante do Fórum Global implica: (i) a aceitação do *EOI Standard* e o comprometimento em implementá-lo; (ii) a participação no processo de peer review; e (iii) a contribuição financeira para a manutenção do fórum.

Neste sentido, a despeito de nenhum Estado ser juridicamente obrigado a participar do Fórum Global, uma vez que um Estado passe a fazer parte do Fórum Global, ele deverá inexoravelmente aceitar o *EOI Standard* e implementá-lo mediante a sua submissão ao processo de *peer review*, enquanto condição e razão de ser para a sua participação no referido fórum.

O que se observa é que os Estados participantes do Fórum Global se submeteram voluntariamente ao processo de *peer review* e, como regra, nas hipóteses em que as suas

[1092] Veja-se o tópico 3.2.6.5 do capítulo 3.

avaliações não se revelaram positivas, ocasião em que foram propostas recomendações pelo grupo responsável pelo *peer review*, reagiram de modo a adequar o seu ordenamento jurídico e as suas práticas.

Alicja Brodzka e Sebastiano Garufi[1093] destacam o papel fundamental exercido pelo Fórum Global para que o *EOI Standard* fosse "universalmente reconhecido", cujo sucesso pode ser percebido pela constatação de que, atualmente, nenhuma jurisdição fiscal consta da lista de "jurisdições fiscais não cooperativas"[1094]. A respeito do *EOI Standard*, os autores defendem que, atualmente, este *standard* teria se tornado um "valor ético real" na comunidade internacional, enquanto patamar mínimo de cooperação para que determinados Estados possam estabelecer boas relações com outros[1095]. Conquanto concordemos com os referidos autores, não cremos que o *EOI Standard* seja, apenas, um "valor ético", mas tenha se tornado uma obrigação propriamente em sentido jurídico.

A nosso ver, este ato de *submissão voluntária* dos Estados – *i.e.*, fazer parte do Fórum Global, se submeter ao processo de *peer review* e realizar as adequações ao seu sistema jurídico e às suas práticas, sempre que necessário – é uma derradeira evidência da sua *opinio juris* internacional acerca do *EOI Standard*.

Em verdade, a própria participação dos Estados no Fórum Global, por si só, já diz muito sobre a sua *opinio juris* acerca do *EOI Standard*. Afinal, uma das condições para que o Estado possa integrar o grupo é o seu comprometimento com a implementação do *EOI Standard*. Este comprometimento, ainda que político, é um elemento que corrobora para a evidenciação da sua *opinio juris*.

Caso o *EOI Standard* não fosse compreendido por tais países como um dever jurídico internacional, tais Estados não teriam se submetido voluntariamente ao processo de *peer review*, e tampouco realizado alterações no seu sistema jurídico e nas suas práticas, em face das recomendações formuladas pelo grupo encarregado do *peer review*.

Neste ponto, cumpre que se faça um breve esclarecimento: é evidente que, nas relações internacionais com atores de grande peso, o poder político que os Estados podem exercer um sobre os outros, bem como a própria ameaça de se incluir os países "não

---

[1093] Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. *Op. Cit.*, p. 398.

[1094] Veja-se: http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm (acesso em 18/12/2018).

[1095] Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. *Op. Cit.*, p. 400.

cooperativos" em uma lista para fins de aplicação de medidas unilaterais de sanção, são elementos que influenciam, por vezes decisivamente, na decisão quanto a cooperar ou não.

No entanto, a existência de relações de poder permeia toda e qualquer relação internacional entre Estados, sendo uma característica inerente ao próprio Direito Internacional Público. Desse modo, caso a existência de relações de poder fosse elemento hábil a descaracterizar, em toda e qualquer situação, a demonstração da *opinio juris* no caso concreto, o desenvolvimento do Direito Internacional Costumeiro restaria, senão totalmente, em larga medida prejudicado. No limite, poder-se-ia afirmar que a própria manifestação de vontade dos Estados ao celebrarem convenções internacionais estaria maculada por vício de invalidade, em razão da possível coação exercida pelas relações de poder no plano internacional.

O fenômeno jurídico, conquanto possa ser parcialmente explicado pelas relações políticas havidas entre os Estados, possui existência autônoma em relação a estas últimas, do mesmo modo que os conceitos de Soberania Jurídica e Soberania Política possuem autônomia entre si: os Estados possuem igualdade jurídica, apesar de possuírem distintos níveis de poder para fazer valer os seus interesses[1096]. O fenômeno de formação costumeira deve ser analisado, portanto, sob a perspectiva estritamente jurídica.

Assim, não nos parece que a presença de poderes políticos desiguais no plano global seja capaz de afastar a caracterização da *opinio juris* no caso concreto, em especial no presente caso, em que os Estados aceitaram se submeter e adotar as recomendações formuladas pelo grupo do *peer review* no âmbito do Fórum Global.

Cumpre destacar, ainda, que, diante da inexorável insegurança presente na demonstração da *crença* de sujeitos de Direito Internacional, desprovidos de natureza humana (*i.e.*, os Estados), na juridicidade de uma determinada prática[1097], resta-nos, apenas, recorrer ao seu comportamento, para que dele possamos induzir a sua convicção. Neste sentido, cremos que o comportamento dos Estados, de se submeterem ao *peer review* e de reagirem positivamente às recomendações feitas, denota a sua *opinio juris* acerca do *EOI Standard*.

Por fim, cumpre que seja feito um derradeiro esclarecimento: o conteúdo do costume internacional aqui defendido é o *EOI Standard*, de modo que nenhum Estado está obrigado a participar do Fórum Global ou mesmo se submeter ao peer review. A obrigação

[1096] Veja-se o tópico 2.4 do capítulo 1.
[1097] Veja-se o tópico 3.1.2.3 do capítulo 2.

internacional se encerra com a adoção do *EOI Standard*. O meio para a sua implementação é irrelevante; se o Estado houver por bem participar do Fórum Global e se submeter ao processo de *peer review*, esta será uma escolha que diz respeito unicamente ao Estado, podendo ele se adequar ao referido *standard* por outros meios, se isso lhe for mais conveniente.

3.2. Perspectiva da literatura acadêmica e considerações adicionais

Na literatura especializada, observa-se que o tema é controvertido.

Há, por um lado, as formulações de Reuven Avi-Yonah, acerca da existência de um "regime fiscal internacional" pautado por determinados princípios de natureza costumeira, e de Tulio Rosembuj acerca da proibição à "elisão e evasão fiscal de Estado", oriundo de um princípio geral reconhecido pelas nações civilizadas, tal como já expusemos anteriormente[1098].

Por outro lado, há autores que já chegaram a analisar, especificamente, a eventual natureza costumeira da transparência e da troca de informações para fins fiscais. Pasquale Pistone, em artigo publicado em 2013, defendeu que a tendência de transparência e troca de informações fiscais então verificada, consistente no *EOI Standard*, em razão da sua dimensão e do apoio significativo por parte dos Estados através do Fórum Global, estaria na iminência de refletir a *opinio juris* internacional acerca desta forma específica de cooperação[1099]. Nas palavras do referido autor: "um costume fiscal internacional, talvez o primeiro do nosso domínio, está, portanto, emergindo"[1100].

Na mesma linha, Claudio Sacchetto, embora tenha negado a existência de um dever jurídico de troca de informações para fins fiscais com fundamento em um costume internacional, admitiu, em artigo acadêmico publicado em 2008, que esta norma costumeira estaria em processo de formação. Nas suas palavras: "[...] mesmo se a prática constante e a nova consciência das necessidades da cooperação fiscal internacional [através da troca de informações] não nos permitam *ainda* afirmar que a práxis seja a tal ponto de considerar a existência de uma prática internacional com efeitos obrigatórios."[1101].

[1098] Veja-se o tópico 7 do capítulo 1.

[1099] PISTONE, Pasquale. Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspectives of an EU Academic. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2013 (april-may), p. 216.

[1100] Ibidem.

[1101] SACCHETTO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: A Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. In: *Direito Tributário Atual*, n° 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 95.

Ambos os autores, conquanto não reconheçam, ao menos até o momento das referidas publicações acadêmicas, a existência de um costume internacional capaz de obrigar os Estados a trocar informações, manifestam o entendimento de que tal costume internacional estaria em formação.

Ao se debruçar sobre o tema, Sebastiano Garufi questiona se, na ausência de uma convenção internacional, os Estados estariam, ainda assim, juridicamente obrigados a trocar informações, sob pena de cometimento de um ato ilícito internacional, sujeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional. Na visão do autor, a razão pela qual a troca de informações na modalidade a pedido não teria se tornado um costume internacional estaria no esforço das OIs em generalizar a celebração de convenções internacionais destinadas justamente a este propósito, haja vista que, acaso houvesse um costume internacional, tais convenções não seriam necessárias[1102]. Além disso, o autor defende que, conquanto haja convergência nas políticas fiscais internacionais promovidas através dos instrumentos de *soft law* elaborados pela OCDE, bem como pela rede de convenções internacionais, não se poderia deduzir deste conjunto qualquer imperatividade normativa, no sentido de criar obrigações de natureza jurídica[1103].

Não concordamos com Sebastiano Garufi. Cremos que o autor não tenha compreendido as distintas formas de interação que costumes e convenções internacionais podem apresentar: há convenções internacionais que codificam costumes previamente existentes, ao passo em que há convenções que levam ao desenvolvimento de costumes internacionais após a sua celebração. O autor parece ignorar esta segunda forma, ao mesmo tempo em que tira conclusões equivocadas acerca da primeira forma.

Admitindo-se que as convenções, neste caso, assumissem *função declaratória ou codificadora* de um costume internacional previamente existente – hipótese que não acreditamos ser verdadeira, mas ora a adotamos para fins de exposição das nossas ideias, o fato de as OIs insistirem que os Estados celebrem convenções fiscais destinadas à troca de informações jamais seria capaz de infirmar a existência de um costume internacional previamente existente; quando muito, as OIs poderiam estar prezando pela segurança jurídica decorrente da disciplina detalhada do seu conteúdo, através de um instrumento escrito, igualmente apto a criar direitos e obrigações na esfera internacional.

[1102] GARUFI, Sebastiano. Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behavior a Violation of International Law? In: *Bocconi Legal Studies*, Research Paper No. 2355679, 2013, p. 13-14. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2355679 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2355679 (acesso em 02/11/2018).
[1103] Ibidem.

Ao encontro deste argumento, está o posicionamento de Carlos María López Espadafor que, embora rejeite a ideia de um dever de cooperação fiscal internacional pautado pela troca de informações com fundamento em um costume internacional, vislumbra a fragilidade do argumento apontado acima, ao destacar que as convenções internacionais em matéria fiscal podem ter finalidade exclusiva garantir maior segurança jurídica no tocante aos exatos termos deste dever internacional, sem que isso signifique a rejeição da ideia de um costume internacional[1104]. Foi justamente este o aspecto ignorado por Sebastiano Garufi, que o levou tirar conclusões equivocadas acercada da primeira forma de interação entre costumes e convenções internacionais.

Em se tratando de convenções internacionais que desempenham *função de desenvolvimento* de costumes internacionais – premissa a qual acreditamos ser correta – as convenções destinadas à troca de informações, em virtude da padronização das suas disposições, deram causa a uma prática internacional uniforme e que se tornou generalizada progressivamente, à medida em que Estados com características econômicas, sociais e políticas heterogêneas passaram a celebrá-las. Ademais, as convenções se prestam a evidenciar a *opinio juris* dos Estados que delas são parte, em razão da sua reiterada celebração e ratificação (há de se considerar que os Estados celebraram, em média, diversas convenções internacionais permitindo a troca de informações). Este aspecto da inter-relação entre costumes e convenções internacionais foi francamente ignorado por Garufi.

Não bastasse isso, Garufi parece ignorar, também, todos os demais elementos evidenciários de costumes internacionais que foram tratados anteriormente, tais como as convenções-modelo, as declarações oficiais, a participação dos Estados no Fórum Global e o próprio ato de submissão dos Estados à análise empreendida no âmbito do *peer review* e a sua postura de respeitar as recomendações, mediante alteração do seu ordenamento jurídico e das suas práticas. Todo este conjunto de elementos é fundamental para que se possa compreender a *opinio juris* dos Estados acerca do *EOI Standard*.

Edwin van der Bruggen entende que inexiste qualquer dever jurídico internacional capaz de obrigar os Estados a prestar assistência administrativa em matéria fiscal decorrente de fontes não escritas[1105]. O autor defende o seu posicionamento ao conferir força "absoluta" à soberania fiscal dos Estados, a qual só estaria limitada pela necessidade de se tributar a

---

[1104] ESPADAFOR, Carlos María López. *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 60

[1105] BRUGGEN, Edwin van der. State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition. *Op. Cit.*, p. 120-124.

partir da existência de um elemento de conexão – objetivo ou subjetivo – entre o fato imponível ou sujeito passivo e o território do ente tributante[1106]. Desse modo, uma vez estabelecido o referido nexo, as únicas obrigações jurídicas internacionais em matéria fiscal estariam presentes nas convenções internacionais celebradas[1107]. Semelhante perspectiva é também defendida por Alicja Brodzka e Sebastiano Garufi[1108].

A nosso ver, o posicionamento exposto no parágrado acima também está equivocado. Isto porque, os autores partem de uma compreensão ultrapassada da noção de soberania fiscal. Conforme expusemos no capítulo 1 deste trabalho[1109], não se pode dizer que, atualmente, com a intensificação do processo de globalização – e, sobretudo, interdependência – seja possível dizer que a soberania fiscal nacional assuma a feição absoluta, defendida por Bruggen. É fato que, em razão das restrições à soberania fiscal existentes no contexto pós-globalização, a perspectiva defendida por Bruggen se revela em total descompasso com os desafios que caracterizam a realidade presente. O mais correto é reconhecer que a soberania fiscal sofreu – e ainda continua a sofrer – um constante processo de relativização.

Merece destaque, também, o posicionamento de Andréas Kallergis. O referido autor adota, como premissa, que a cooperação fiscal internacional deve ser entendida, não propriamente a partir de uma ordem *jurídica* internacional, mas de uma ordem *social* internacional, em virtude da ausência de uma ordem fiscal internacional normativa[1110]. A principal causa para a ausência de tal ordem jurídica consistiria na sua institucionalização apenas parcial e rudimentar da regulação fiscal internacional, haja vista que as OIs (OECD e ONU) não disporiam de qualquer poder normativo em matéria fiscal[1111], e a ONU, organização com maior vocação universal, ao menos até o presente momento, não teria sido capaz de promover políticas fiscais, calcadas em normas tributárias internacionais, com aptidão para se figurarem como a enunciação de um futuro costume internacional[1112]. Por

---

[1106] BRUGGEN, Edwin van der. State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition. *Op. Cit.*, p. 120-121.
[1107] Ibidem, p. 124-130.
[1108] Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. *Op. Cit.*, p. 399.
[1109] Veja-se o tópico 4.3 do capítulo 1.
[1110] KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. *Op. Cit.*, p. 619.
[1111] Ibidem, p. 625-630.
[1112] Ibidem, p. 623-625.

esta razão, a cooperação fiscal internacional somente existiria no campo *moral* da ordem fiscal internacional *social*[1113].

Ao tratar da transparência e da troca de informações para fins fiscais, o autor destaca que a sua verificação, conquanto possível, não pode ocorrer a partir da mera verificação do conjunto de convenções internacionais que contêm cláusulas de trocas de informações, fundamentalmente porque, sob a sua perspectiva, o mero fato de haver convergência de diversas convenções sobre uma determinada questão não é capaz de substituir a verificação da efetiva prática dos Estados[1114]. A generalidade e a constância da prática, aos olhos do autor, não seriam passíveis de demonstração[1115].

Concordamos, em termos, com o referido autor. De fato, nos opomos à figura dos chamados "costumes instantâneos" cujo surgimento se daria, tão somente, a partir da verificação de um conjunto de convenções celebradas sobre uma mesma temática, dando-lhe semelhante tratamento jurídico. Ocorre que o conjunto de convenções internacionais convergentes sobre uma determinada temática deve ser compreendido como um dentre outros elementos de prova disponíveis acerca da prática internacional. Possuir papel relativo na demonstração da prática não significa deixar de possuir qualquer papel neste processo de evidenciação. Afinal, se um Estado cria uma obrigação para si na esfera internacional, presume-se que ele passará a pautar o seu agir condizentemente. No tocante à *opinio juris*, as convenções internacionais passam a assumir maior importância para a sua exteriorização.

Ademais, o autor parece se enganar ao alegar que a generalidade e a constância da prática, em matéria tributária, não poderia ser demonstrada; com efeito, a existência de mecanismos como o de *peer review* – como ocorre no âmbito da transparência e da troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido – permitem que tais elementos da prática sejam analisados com maior precisão.

Kallergis, por um lado, subestima o papel exercido pelos instrumentos de *soft law* na governança fiscal internacional, sobretudo, a sua aptidão para influenciar a produção de instrumentos jurídicos propriamente (*hard law*), e, por outro lado, superestima os efeitos decorrntes da institucionalização apenas parcial da regulação fiscal internacional. Os relatórios emitidos pelo Fórum Global contendo o detalhamento do seu padrão internacional de troca de informações, bem como os relatórios do processo de *peer review*, induziram os

---

[1113] KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. *Op*. *Cit*., p. 664.
[1114] Ibidem, p. 651, 663 e 664.
[1115] Ibidem, p. 651.

Estados a celebrar convenções internacionais destinadas à troca de informações e a alterar a sua legislação interna, de modo a adequá-la ao "padrão internacionalmente aceito".

Neste contexto, o que, a nosso ver, se revela mais importante é observar o comportamento dos Estados diante das recomendações formuladas, e não propriamente se a OI ou Fórum de onde elas provêm possuem ou não competência normativa em matéria de tributação internacional. Em outras palavras: ainda que rudimentar e parcial, se a institucionalização existente em matéria fiscal for suficiente para influenciar o comportamento e a *opinio juris* da generalidade da comunidade internacional, observar-se-á o surgimento de um costume internacional. Desse modo, ao analisarmos o fenômeno de formação costumeira, embora a institucionalização da governança fiscal internacional seja um fator importante a ser levado em consideração, ele está longe de ser uma condição *sine qua non* para a formação de um costume internacional.

Por fim, cabe destacar, ainda, que a prática de eventuais atos que não sejam plenamente convergentes com o *EOI Standard* não são capazes de infirmar a *uniformidade, generalidade ou frequência* da prática internacional; o que se exige é que as condutas dos Estados sejam "*em geral*, consistentes" com a norma costumeira em questão, de modo que se um Estado deixa de observar a regra apontada em determinado caso concreto, mas defende a sua conduta enquanto exceção justificável à referida regra, não estará a infirmar a prática concordante com a norma costumeira[1116].

Assim, por exemplo, se um Estado vier a adotar cláusulas convencionais de troca de informações relativamente distintas do artigo 26 das Convenções-Modelo, ou, ainda, vier a estabelecer garantias ao contribuinte prévias à troca de informações na modalidade a pedido, condicionando-a ao momento em que o contribuinte tenha finalmente exercido todos os seus direitos, tal fato não terá o condão de afastar a uniformidade, generalidade e frequência da prática constitutiva do costume internacional, tampouco da sua *opinio juris*.

Há, evidentemente, um limite. As práticas podem ser relativamente distintas do *EOI Standard*, mas não de modo substancial a ponto de dele se afastar em relação aos seus aspectos nucleares. Neste sentido, ilustrativamente, se um Estado simplesmente deixar de intercambiar informações consideradas "previsivelmente relevantes", sem que seja apresentada qualquer justificativa razoável para tanto, e tal abstenção se torne recorrente, a sua prática não será mais em linha com o costume internacional. Desse modo, já existindo o

[1116] Cf. UNITED NATIONS. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America). *Op. Cit.,* p. 98 (parágrafo 186). Veja-se o tópico 3.1.2.2 do capítulo 2.

costume internacional, o referido país estará cometendo um ato ilícito internacional e estará sujeito à responsabilidade internacional.

Caso a sua abstenção seja seguida por outros Estados, a própria existência do costume internacional ora apontado poderá ser colocada em xeque. Não se pode peder de vista que atos contrários a costumes internacionais são, ao mesmo tempo, atos ilícitos internacionais e atos aptos a compor uma nova prática que poderá dar ensejo ao surgimento futuro de um costume contrário ao costume inicialmente em vigor, levando à sua extinção[1117].

4. O que não compõe o dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal?

Exposto o conteúdo do que nós entendemos compor o dever jurídico de cooperação fiscal internacional, a partir dos costumes internacionais, cumpre destacar, neste momento, o que entendemos não compor o conteúdo do referido dever.

Em suma, entendemos que as seguintes iniciativas internacionais não lograram êxito em se transformarem em Direito Internacional Costumeiro: (i) o projeto de combate à concorrência fiscal lesiva (*i.e.*, a adoção de uma "harmonização fiscal mínima" para extinguir paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados considerados "lesivos"); (ii) as medidas propostas no âmbito do projeto de combate ao BEPS; e (iii) a troca de informações para fins fiscais na modalidade automática (*AEOI Standard*).

Em alguns casos, parte ou a totalidade da iniciativa internacional, muito embora não tenha se transformado, ainda, em um costume internacional, constitui as bases do que nós consideramos "costumes em processo de emergência".

A seguir, analisaremos, em detalhes, cada uma das iniciativas apontadas.

4.1. O Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva

Consoante tratamos anteriormente, o marco inicial do segundo estágio da cooperação fiscal internacional para combater os fenômenos da evasão e elisão fiscal internacional foi o projeto de combate a determinadas formas de concorrência fiscal, consideradas "lesivas" aos interesses arrecadatórios dos Estados.

No paradigmático relatório de 1998, após pontuar as características típicas que os veículos da concorrência fiscal lesiva – *i.e.*, os paraísos fiscais e os regimes fiscais

[1117] Cf. KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. *Op. Cit.*, p. 75

privilegiados – normalmente apresentam, a OCDE enumerou o que entendeu ser o então "patamar mínimo de cooperação" entre os Estados: (i) a transparência fiscal e troca de informações para fins fiscais (especialmente, a abolição da opacidade de regimes fiscais que asseguravam sigilo absoluto a informações de natureza financeira e de titularidade de entidades jurídicas); e (ii) exigência do requisito da presença substancial para a concessão de regimes fiscais privilegiados.

Pois bem. O nosso argumento, no presente tópico, é que os critérios apontados pela OCDE como padrões mínimos de cooperação fiscal internacional não lograram, *ao menos à época em que proposto o Projeto de combate à concorrência*, se transformarem em costumes internacionais. Ou seja: o nosso argumento, aqui exposto, está adstrito aos resultados alcançados pela OCDE no âmbito exclusivo do projeto de combate à concorrência fiscal lesiva, não abrangendo o desenvolvimento que os temas experimentaram posterioremente ao referido projeto, em especial, no âmbito do Fórum Global e do Projeto de combate ao BEPS.

Em primeiro lugar, conforme apontamos, em razão da oposição apresentada por diversos Estados, tanto membros quanto não membro da OCDE, não se formou um consenso acerca do critério da presença substancial enquanto requisito para a concessão de regimes fiscais privilegiados[1118]. Não bastasse a OCDE ter admitido a ausência de consenso e decido não levar adiante a harmonização fiscal mínima consistente na adoção do requisito da presença substancial, é também uma evidência do fracasso da OCDE o fato de que, no âmbito do plano de ação n° 05 do projeto de combate ao BEPS, a organização propôs a retomada deste objetivo, tendo já apontado, no próprio relatório do plano de ação n° 05, todos os regimes fiscais privilegiados existentes que não atendiam ao referido requisito[1119].

Em segundo lugar, no tocante à transparência e à troca de informações fiscais na modalidade a pedido, esta finalidade só foi satisfatoriamente alcançada mais de uma década depois da proposta inicial do Projeto de combate à concorrência fiscal lesiva, mediante a criação de um fórum específico destinado a tal finalidade (*i.e.*, o Fórum Global), contando com o apoio político de um grupo de países muito mais amplo do que os Estados-Membros da OCDE, qual seja, o G20. Muito embora tenha havido o desmantelamento de regimes fiscais privilegiados considerados nocivos, conforme demonstram os relatórios do Fórum de

[1118] Veja-se o tópico 3.1.4 do capítulo 3.
[1119] Vejam-se os tópicos 3.1.4 e 4.1 do capítulo 3.

Práticas Fiscais Lesivas[1120], tal cooperação foi alcançada, apenas, no âmbito de alguns Estados-Membros da OCDE.

Desse modo, a própria evolução dos esforços internacionais verificada posteriormente ao relatório de 1998 demonstra que a OCDE não logrou êxito em generalizar, *à época*, a prática relativa aos padrões então defendidos[1121], em razão da ausência de consenso internacional acerca dos padrões defendidos, e a da perda de apoio político das suas propostas, tal como apontamos anteriormente[1122].

O consenso internacional e o apoio político necessários para a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais somente vieram à tona, posteriormente, no âmbito exclusivo da transparência e da troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido, através da estrutura institucional do Fórum Global, a qual logrou êxito em atrair a expressiva maioria de jurisdições fiscais do mundo, e do apoio político do G20.

No tocante à exigência do requisito da presença substancial, esta somente voltou aos debates com a proposta do plano de ação n° 05 do Projeto de Combate ao BEPS, o que também só vem a demonstrar o insucesso da OCDE em generalizar tal prática à época em que o Projeto de combate à concorrência fiscal lesiva foi proposto. No próximo tópico, analisaremos algumas possíveis repercussões futuras acerca da prática internacional e da *opinio juris* relativos ao requisito da presença substancial, no contexto pós-BEPS.

4.2. O Projeto de combate ao BEPS

As medidas recomendadas no âmbito do Projeto de combate ao BEPS tampouco passaram a compor o Direito Internacional Costumeiro. Consoante expusemos no capítulo anterior[1123], apenas uma parte dos planos de ação propostos pela OCDE possui verdadeira aptidão para compor o dever de cooperação fiscal internacional ora defendido, haja vista que nem todos postulam a cooperação fiscal internacional, em vez da competição, são propositivos e vocacionados ao combate à evasão e elisão fiscal internacional.

Deste modo, apenas os planos de ação nº 02 (negócios híbridos), 05 (práticas fiscais lesivas), 06 (abuso das convenções fiscais), 07 (estabelecimento permanente) e 13 (preços

---

[1120] Veja-se o tópico 3.1.3 do capítulo 3.
[1121] No mesmo sentido ora defendido: CHRISTIANS, Allisson. Hard Law, Soft Law, and International Taxation. In: *Wisconsin International Law Journal*, v. 25, n. 02, 2007, p. 330-331.
[1122] Veja-se o tópico 3.1.4 do capítulo 3.
[1123] Veja-se o tópico 4.1.2do capítulo 3.

de transferência: documentação) possuem aptidão para compor o dever ora postulado, sendo três deles *minimum standards*, cuja implementação é "obrigatória", nos termos defendidos pela OCDE[1124].

Pois bem. Tendo em vista a evolução da prática internacional relacionada aos cinco planos de ação apontados anteriormente, não é possível afirmar, ao menos até o presente momento em que esta tese está sendo confeccionada, que existe uma prática internacional suficientemente geral e uniforme no tocante aos planos de ação apontados, tampouco a *opinio juris* internacional acerca da sua juridicidade. Não obstante esta constatação, entendemos que os planos de ação nº 05 e 13 apresentam estágio relativamente mais avançado de formação costumeira em relação aos critérios objetivo e subjetivo, conforme demonstraremos na sequência.

Iniciando pelos planos de ação nº 02, 06 e 07, não se pode ignorar que as negociações dos Estados para a celebração do instrumento multilateral (plano de ação nº 15), cuja finalidade é implementar as medidas apontadas em diversos planos de ação (dentre os quais os planos n° 02, 06 e 07), através da "atualização" das convenções internacionais em vigor, indica que inexiste qualquer política tributária internacional sendo uniformemente adotada pelos Estados, haja vista o número e o conteúdo das reservas até então realizadas.

As críticas apontadas quanto à ausência de legitimidade do Projeto de combate ao BEPS em relação aos países em desenvolvimento[1125] assumem especial importância para compreendermos a ausência de formação de um costume internacional. O fato de os países em desenvolvimento não terem participado no processo de concepção do Projeto de combate ao BEPS, e de muitas das medidas propostas não se prestarem a oferecer soluções para problemas enfrentados por tais países, demonstra a ausência de um consenso uniforme quanto à centralidade conferida pela OCDE aos chamados *minimum standards*. Diversos Estados africanos e asiáticos, com efeito, deram maior importância a planos de ação que compõem as *recommendations* e *best practices* em vez de focar seus esforços na implementação dos minimum standards. As diferenças entre os sistemas tributários – e, consequentemente, das suas preocupações e prioridades – tornam remotas as chances de se chegar a um *mínimo denominador comum* que seja suficientemente generalizado, tal como postula a OCDE através da enumeração dos *minimum standards*.

[1124] Veja-se o tópico 4.1.3 do capítulo 3.
[1125] Veja-se o tópico 4.2.1.1 do capítulo 3.

Passando-se à análise individual de alguns dos planos de ação apontados, convém questionar, em relação ao plano de ação n° 06, em que medida a recomendação de implementação das *LOB Rules* e/ou *PPT Clause* seria a evidenciação da cláusula implícita anti-abuso a que se refere Klaus Vogel, cuja origem seria o princípio geral aceito pelas nações civilizadas consistente na proibição ao abuso das convenções fiscais destinadas a evitar a dupla tributação[1126]. Ou seja: a hipótese ora considerada para fins de debate se refere à possibilidade de as recomendações da OCDE não estarem a propor uma *inovação* no plano convencional, mas apenas o *esclarecimento* quanto à existência da cláusula anti-abuso implícita, defendida por Klaus Vogel.

A nosso ver, a tese de Klaus Vogel não merece ser acolhida, razão pela qual não há que se falar que, antes mesmo dos esforços promovidos pela OCDE no âmbito do plano de ação n° 06, já se poderia inferir uma cláusula anti-abuso "não escrita". Não obstante seja correto afirmar que a maior parte dos países possui normas destinadas a coibir o abuso em matéria tributária, não é possível efetuar a sua *transposição* para a esfera das convenções internacionais em matéria fiscal, em virtude da ausência de uniformidade do *modo* como os Estados coíbem o abuso.

Os modos escolhidos pelos Estados para coibir o abuso em matéria fiscal são, com efeito, bastante diversificados, consistentes nas teorias: do propósito negocial, da substância sobre a forma, do abuso de Direito, do abuso de formas, da simulação, do teste do propósito principal, entre outras. Os debates atuais no âmbito do Direito Europeu – cuja jurisprudência e diretivas parecem não convergir totalmente para o texto do *PPT Clause* proposto pela OCDE[1127] – demonstram a ausência de uniformidade apontada. Em verdade, trata-se de uma escolha que deve estar em linha com as características do sistema tributário interno de cada Estado, e com as finalidades que o referido Estado visa a alcançar através da sua política tributária interna e externa.

Na literatura especializada, há diversos críticos à tese de Klaus Vogel. Converge para a posição ora defendida Luís Eduardo Schoueri que também não vislumbra a uniformidade da adoção de normas anti-abuso na legislação interna dos Estados capaz de levar à sua transposição para a esfera internacional[1128]. Andréas Kallergis destaca que a prática do abuso requer a identificação de uma *regra de proibição internacional*, cujo conteúdo não pode ser

---

[1126] Veja-se o tópico 7.1.2 do capítulo 1.
[1127] Vejam-se os tópicos 4 e 5.2 do capítulo 3.
[1128] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping*. *Op. Cit.*, p. 115-133.

identificado em abstrato[1129]. Tampouco, na visão do autor, o princípio da boa-fé seria capaz de definir os limites exatos a serem observados[1130]. Michael Lang pondera que, mesmo que existisse um princípio geral de Direito reconhecido pelas nações civilizadas que coibisse o abuso das convenções fiscais, não seria possível aplicá-lo a pessoas (físicas ou jurídicas), haja vista que, no tocante às convenções internacionais que dispõem sobre questões fiscais, as pessoas não são sujeitas de Direito Internacional[1131].

Passando ao plano de ação nº 05, consoante destacamos anteriormente[1132], os Estados ainda estão em processo de alteração dos regimes fiscais privilegiados considerados "lesivos" pelo Fórum de Práticas Fiscais Lesivas da OCDE. Houve, também, significativo aumento da troca de *rulings,* na modalidade espontânea.

No entanto, conquanto não tenhamos por finalidade fazer qualquer estimativa futura da prática e da *opinio juris* internacional, nos arriscamos a afirmar que, a depender do comportamento dos Estados, nos próximos anos, relativos à implementação do critério da presença substancial, é possível que este critério se torne um costume internacional, senão de natureza geral, ao menos, de âmbito "parcial/regional", adstrito aos países que vierem a adotá-lo. Trata-se, desse modo, de um costume internacional *em formação*, porém em estágio mais avançado do que demais planos de ação recomendados pela OCDE. Frise-se, apenas para que não pairem dúvidas, que não se pode falar, ainda, de um costume internacional.

Quanto ao plano de ação nº 13, consoante apontamos anteriormente[1133], até novembro de 2018, ao menos 75 jurisdições fiscais já haviam celebrado a Convenção Multilateral sobre a Troca de Informações de *CbC Report*. Este fato, conquanto demonstre um eloquente e rápido avanço no sentido de promoção da generalização da prática de troca de informações através do *CbC Report*, bem como da correspondente *opinio juris*, não é suficiente para levar, isoladamente, à conclusão de que esta troca específica de informações tenha se tornado um costume internacional.

Em verdade, não apenas não se tem uma maioria expressiva de Estados signatários da referida convenção multilateral, como um olhar mais atento para a efetiva prática dos Estados revela que a troca de informações de *CbC Reports* ainda está em fase de implementação.

[1129] KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. *Op*. *Cit*., p. 601-603.
[1130] Ibidem.
[1131] Cf. LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. *Op*. *Cit*., p. 66.
[1132] Veja-se o tópico 4 do capítulo 3.
[1133] Veja-se o tópico 4.2.1.1 do capítulo 3.

Ainda que não fosse isso, não se pode desprezar que a evidenciação da *opinio juris* requer mais elementos hábeis à evidenciação da efetiva convicção dos Estados de que a troca de *CbC Reports* tenha se tornado juridicamente obrigatória.

A despeito de as recomendações formuladas através do plano de ação n° 13 não terem se tornado um costume internacional, é forçoso reconhecer que este é um dos planos cujo estágio de implementação se encontra mais avançado e, portanto, em conjunto com o plano de ação n° 05, está mais próximo dos que os demais de se tornar um costume internacional.

Curiosamente, os planos de ação n° 05 e 13 possuem uma característica em comum: ambos se referem, senão exclusivamente, em parte significativa, à transparência e troca de informações para fins fiscais, sendo o primeiro na modalidade espontânea (de *rulings*) e o segundo na modalidade automática (de *CbC Reports*).

Em verdade, o estágio relativamente avançado de implementação de ambos os planos de ação – em contraste com a ausência de uniformidade na adoção dos demais planos de ação tratados neste tópico – demonstra a maior propensão dos Estados em cooperar através de normas instrumentais destinadas a promover a transparência e a troca de informações, nas suas três modalidades. Aprofundaremos as nossas considerações sobre este fenômeno, mais adiante[1134].

Por fim, vale a pena chamar atenção para o desenvolvimento do plano de ação n° 05, no âmbito exclusivo do Direito Europeu e as suas repercussões para a eventual formação de um costume regional (*i.e.*, adstrito aos seus Estados-Membros).

Conforme apontamos anteriormente[1135], através dos esforços promovidos pelo Grupo do Código de Conduta, os Estados-Membros da União Europeia lograram êxito em suprimir diversos *IP Regimes* apontados pelo referido relatório, demonstrando, portanto, uma prática relativamente uniforme e geral a este respeito. A nosso ver, falta, no entanto, a sua consistência individual e frequência no tempo. Não há, portanto, uma prática suficientemente estabilizada relativa à adoção do chamado "*nexus approach*", enquanto critério orientador do requisito da presença substancial.

Quanto à *opinio juris* (regional), os instrumentos elaborados pelo Grupo do Código de Conduta – dos quais se destaca o "Código de Conduta para a Tributação Empresarial"[1136] –, acrescido da forte tutela conferida pelo Direito Comunitário Europeu à necessidade de se evitar a concessão de qualquer ajuda de Estado capaz de colocar em risco a integridade do

---

[1134] Veja-se o tópico 5.2 deste capítulo.
[1135] Veja-se o tópico 5.2 do capítulo 3.
[1136] Veja-se o tópico 3.1.1 do capítulo 3.

mercado comum, bem como da própria prática dos Estados de se submeterem às normas primárias e secundárias do Direito Comunitário e decisões da CJUE a este respeito, são elementos que evidenciam, senão a sua emergência, o processo avançado da sua formação.

Desse modo, não obstante não se possa falar, ainda, da emergência de um costume regional, não se pode ignorar que se trata de um costume regional em processo de formação (*i.e.*, emergente) em estágio mais adiantado do que em relação aos demais Estados da comunidade internacional – *i.e.*, Estados não-membros da União Europeia. Neste sentido, antes mesmo de se tornar um costume internacional de caráter geral, é possível que o plano de ação n° 05 venha a se tornar um costume regional, para os Estados-Membros da União Europeia.

Por fim, cumpre que se faça uma última observação relativa ao Projeto de Combate ao BEPS. De modo geral, observa-se que, conquanto o Projeto de Combate ao BEPS tenha sido orientado pelo já comentado *single tax principle*, princípio este que orientou a elaboração de políticas tributárias internacionais desde os trabalhos empreendidos pela Liga das Nações, a prática internacional indica que o referido princípio não alcançou o consenso vislumbrado pela OCDE[1137]. As dificuldades decorrentes das reservas formalizadas no âmbito do Instrumento Multilateral são uma evidência bastante eloquente desta afirmação.

Além disso, ainda que se pudesse afirmar existir tal consenso – o que poderia lhe atribuir o *status* de costume internacional – não se pode dizer que os Estados compartilham de uma mesma visão de como alcançá-lo[1138], o que torna a sua uniformidade altamente questionável.

Logo, não se pode reconhecer, ao menos até o presente momento, natureza jurídica de costume internacional ao *single tax principle*, tratando-se, tão somente, de um princípio orientador da formulação de políticas tributárias internacionais desprovido de conteúdo jurídico.

4.3. A troca de informações para fins fiscais na modalidade automática (*AEOI Standard*)

Diversamente da transparência e da troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido (*EOI Standard*), a troca de informações, na modalidade automática

[1137] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? *Op. Cit.*, p. 114.
[1138] Ibidem.

(*AEOI Standard*), ainda não passou a fazer parte do Direito Internacional Costumeiro, seja porque ainda não existe uma prática geral a este respeito, seja porque não há elementos evidenciários que nos permitam afirmar existir a *opinio juris* a este respeito.

Em relação à prática internacional, não se pode dizer que, ao menos no atual estágio em que ela se encontra, ela seja suficientemente generalizada e frequente, fundamentalmente por duas razões.

A primeira razão consiste no fato de que os Estados que se comprometeram em adotar do *AEOI Standard* e, inclusive, celebraram a Convenção Multilateral de Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras, ainda estão em estágio de implementação do referido padrão internacional. Com efeitto, das 108 jurisdições fiscais que se comprometeram com a implementação da troca de informações automática, 49 iniciaram o intercâmbio no ano de 2017, 52 em 2018 (dentre as quais o Brasil), e 7 se comprometeram a iniciá-lo apenas nos anos de 2019 e 2020[1139]. Desse modo, ao menos no momento em que esta tese está sendo escrita, não se pode dizer que todos os Estados que se comprometeram com o *AEOI Standard* estão efetivamente trocando informações na modalidade automática.

A segunda razão consiste no fato de que, ao passo em que a Convenção Multilteral para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal conta com 126 jurisdições fiscais que a assinaram (estando em vigar na sua imensa maioria), a Convenção Multilateral de Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras conta com a assinatura de apenas 104 países, ao menos até o presente momento. Ademais, não se pode perder de vista o fato de que 42 jurisdições fiscais – quase todas, países em desenvolvimento – não assumiram o compromisso de efetuar a troca de informações na modalidade automática, fato que foi, inclusive, reconhecido pela OCDE.

A prática de troca informações na modalidade automática também não é suficientemente frequente e contínua, se a situarmos no tempo. Isso porque, conquanto a prática de troca de informações seja anterior ao que o senso comum indica (desde 1972, época em que a Convenção Nórdica foi celebrada, já se efetua a troca automática de informações financeiras), não se pode dizer que a sua evolução ao longo do tempo seja comparável à evolução da troca de informações na modalidade a pedido, que se fez presente desde o final do século XIX e início do século XX, tendo ganhado importância com os

[1139] Veja-se o tópico 4.3 do capítulo 3.

trabalhos da Liga das Nações e, porsteriormente, sido impulsionada através dos esforços da OCDE, ONU e, sobretudo, do Fórum Global.

Contribui, ainda, para ausência de generalidade e frequência da prática internacional ora analisada o fato de que as convenções-modelo destinadas a evitar a dupla tributação não permitem expressamente a troca de informações na modalidade automática – conquanto os seus comentários prevejam tal possibilidade, bem como a inexistência de instrumentos comparáveis às convenções para a troca de informações para fins fiscais, cujo escopo é restrito à troca de informações na modalidade a pedido.

Ademais, ao menos até o presente momento em que esta tese está sendo realizada, a ausência de implementação de um processo de *peer review*, semelhante àquele existente para a troca de informações na modalidade a pedido, impede que se tenha uma ideia mais precisa acerca da *consistência individual* da prática pelos Estados que endossaram o *AEOI Standard*.

Sob o ponto de vista da *opinio juris*, a ausência de convenções-modelo corporificando o *AEOI Standard*, a escassez de convenções internacionais bilaterais ou multilaterais que também implementem o *AEOI Standard*, o não estabelecimento de um processo de *peer review*, e a escassez de declarações e pronunciamentos de OIs de caráter global e regional, à semelhança do que ocorre com o *EOI Standard*, não nos permite afirmar existir, ainda, a *opinio juris* quanto à troca de informações na modalidade automática.

Parece-nos que a transformação do *AEOI Standard* em Direito Internacional Costumeiro, ao menos até o presente momento, ainda não ocorreu em razão, por um lado, da maior importância que as críticas apresentadas pelos países em desenvolvimento no tocante à falta de recursos, tecnologia e pessoal assume quando se trata da troca automática de informações, e, por outro lado, do fato de que a troca automática de informações, conquanto não seja novidade, apenas ganhou significativo impulso nos últimos anos, de modo que a prática internacional, bem como a *opinio juris* ainda não tiverem o adequado tempo necessário para o seu amadurecimento.

Novamente, o que se observa é que, no âmbito do Direito Comunitário Europeu, a implementação do *AEOI Standard* se encontra em grau mais avançado[1140], com a adesão de todos os Estados-Membros, conquanto seja, ainda, um fenômeno recente, a ponto de não podermos afirmar que ocorreu a sua transformação em costume regional. Não se pode descartar, no entanto, que este costume regional venha a emergir nos próximos anos, a

[1140] Veja-se o tópico 5.1 do capítulo 3.

depender da frequência e consistência individual da prática dos Estados, e da consolidação da *opinio juris* regional a este respeito.

Desse modo, conquanto não se possa falar, ainda, da transformação do *AEOI Standard* em costume internacional, cremos que a troca automática de informações possui vocação para compor o Direito Internacional Costumeiro, sendo correto afirmar que este é um costume em processo de formação. Se o *AEOI Standard* se transformará ou não em costume internacional, é um fenômeno a ser conferido futuramente.

5. Afinal, qual tratamento deve ser conferido ao Estado "objetor persistente"?

Ao tratarmos anteriormente da figura do "objetor persiste"[1141], destacamos que, nos termos da concepção objetiva, em que o Direito Internacional se coloca acima da vontade dos Estados e não como resultado dela, não há espaço para que um Estado expresse a sua *opinio non juris* e, desse modo, esteja ao abrigo da eficácia universal de um costume internacional de caráter geral.

Destacamos, também, que a jurisprudência da CIJ a este respeito, não apenas não é capaz de amparar a tese do "objetor persistente", como é favorável à aplicação universal de costumes internacionais de caráter geral.

Com fundamento nestas ponderações, rejeitamos a tese do "objetor persistente", muito embora reconheçamos que a maior parte de literatura especializada admite tal figura. Desse modo, a resposta que deve ser dada à questão proposta no título deste tópico seria por negar qualquer efeito jurídico à "objeção persistente".

Contudo, reconhecendo que a possibilidade da objeção persistente é acatada por parte substancial da literatura especializada, cremos ser importante tratar desta hipótese, ainda que com ela não concordemos.

Caso se acate a possibilidade jurídica da tese do Estado "objetor persistente", não se pode perder de vista o *rigor* necessário para que o Estado esteja ao abrigo da incidência da norma costumeira internacional.

Primeiramente, ao Estado compete manifestar a sua objeção *durante o processo de formação* da norma costumeira. Uma vez que o costume internacional já tenha emergido sem a sua contestação por parte do Estado-objetor, este último não estará excluído da sua incidência. Esta foi a principal crítica apontada ao caso do *asilo*: não tendo o Estado em

[1141] Veja-se o tópico 3.1.3 do capítulo 2.

questão objetado o costume regional em seu processo de formação, mas apenas ao costume já consolidado (no caso, o Peru rejeito ratificar as Convenções de Montevidéu as quais teriam codificado um costume regional), o referido Estado não poderia se ver excluído da aplicação da norma costumeira.

Em segundo lugar, a objeção deve ser "persistente". Isso significa que um ou poucos atos de objeção que não sejam dotados de certa constância não se prestam a caracterizar a "persistência" necessária. A prática de atos que indicam a aquiescência com o costume em formação, certamente, vai de encontro à "persistência" necessária para que a objeção produza efeitos.

No âmbito do Direito Tributário Internacional, a "objeção persistente" poderia ser realizada de distintas formas. A manutenção da conduta discordante com a prática internacional em processo de generalização e uniformização é uma possível forma de objeção persistente. Neste sentido, por exemplo, se determinada jurisdição fiscal vier a se negar a adotar mecanismos que assegurem a transparência das suas práticas e das práticas dos contribuintes nela residentes, bem como a troca de informações, a objeção poderá restar caracterizada pela contínua recusa em alterar a sua legislação tributária e participar de projetos internacionais, conduzidos por fóruns e OIs. Outros elementos podem também demonstrar a referida objeção, como a recusa da celebração de convenções internacionais, bem como declarações oficiais, defendendo a posição específica do Estado.

No entanto, para que a objeção surta efeitos jurídicos, além de persistente, ela deverá ser *coerente*, conforme apontamos acima. Ou seja: não haverá objeção hábil a excluir o Estado dos efeitos jurídicos do costume internacional se ele, por exemplo, não tenha celebrado nenhuma convenção destinada a promover a troca de informações para fins fiscais, mas seja um participante do Fórum Global.

A título ilustrativo, paraísos fiscais que tenham mantido a sua conduta inalterada no decorrer de todas as iniciativas destinadas à promoção da transparência e troca de informações para fins fiscais poderiam, neste sentido, se qualificar como "objetores persistentes". Desconhecemos, no entanto, qualquer paraíso fiscal que tenha obtido sucesso em manter uma conduta coesa e inalterada diante de todas as iniciativas de cooperação fiscal internacional existentes até o presente momento.

Apenas a título de exemplo, paraísos fiscais tradicionais como Hong Kong, Bahamas e Ilhas Virgens Britânicas são, atualmente, participantes do Fórum Global e possuem avaliação positiva no processo de *peer review*.

A análise empreendida do movimento atual relativo à transparência e troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido – núcleo do conteúdo do costume internacional ora defendido – demonstra que, mesmo os Estados que se mantiveram à margem do movimento internacional destinado à promoção do *EOI Standard*, não adotaram uma prática consistente com os requisitos do Estado "objetor persistente". Muito pelo contrário: os Estados que antes relutavam em aderir a esta forma de cooperação internacional em matéria fiscal, posteriormente, celebraram convenções internacionais, passaram a fazer parte do Fórum Global, e adequaram a sua legislação interna, de modo a quase suprimir as garantias de sigilo de informações financeiras e de titularidade de entidades jurídicas e a promover a troca de informações para fins fiscais.

A título de exemplo, países que antes possuíam legislação fortemente protetiva do sigilo de informações bancárias, como é o caso de Suíça, Áustria e Luxemburgo, flexibilizaram as suas legislações e adotaram o *EOI Standard*.

Diante deste contexto, este autor desconhece Estados que tenham logrado êxito em objetar persistentemente a transformação do *EOI Standard* em costume internacional. Em relação aos princípios que atuam como limites à criação de normas de Direito Tributário Internacional, este autor também desconhece países que tenham persistentemente objetado os princípios, tal como os delimitamos.

No entanto, caso existam Estados que tenham preenchido os requisitos apontados acima para a caracterização da "objeção persistente", e caso venha a ser acatada a posição favorável a existência desta figura (tese com a qual não concordamos), a conclusão inexorável é de que tais Estados estarão ao abrigo da incidência da norma costumeira.

6. Compreensão das causas da formação do dever jurídico internacional

Ao procurarmos entender as razões que levaram à formação costumeira do dever de cooperação internacional em matéria fiscal tal como apontada acima, percebemos que há razões que são capazes de explicar o desenvolvimento da prática e *opinio juris* internacional tal como apontamos.

A nosso ver, quatro razões centrais explicam o desenvolvimento do processo de formação costumeiro, relativo ao *EOI Standard*, tal como apontado: (i) a elevada aptidão das disposições convencionais referentes ao *EOI Standard* para transformação em costumes internacionais; (ii) e a sua adequação com a noção atual de soberania fiscal; (iii) a sua capacidade de equacionamento dos interesses envolvidos.

Na sequência, passaremos à sua análise individual.

6.1. Elevada aptidão das disposições convencionais referentes ao *EOI Standard* para transformação em costumes internacionais

Ao tratarmos do papel desempenhado pelas convenções internacionais no processo de formação dos costumes internacionais anteriormente[1142], pontuamos que, por ocasião do julgamento do caso da *Plataforma Continental do Mar do Norte*, a CIJ arrolou dois requisitos que a disposição convencional precisa ter para se transformar, em momento posterior, em costume internacional, a saber[1143]: (i) possuir natureza fundamentalmente normativa, sendo apta a servir de base para uma regra geral de Direito; e (ii) não admitir a faculdade de realização de reservas por parte dos Estados quando da assinatura da convenção.

No presente caso, a transparência e a troca de informações na modalidade a pedido (*EOI Standard*) – costume internacional que, dentre os quais arrolamos anteriormente, foi desenvolvido não apenas a partir da prática interna dos Estados como também através da celebração de convenções fiscais bilaterais e multilaterais com disposições uniformes sobre a matéria (*i.e.*, trata-se de um costume internacional em relação ao qual as convenções internacionais possuíram papel formador ao invés de declaratório) – preenche ambos os requisitos apontados.

Em primeiro lugar, o costume ora defendido assume a forma de uma obrigação, a saber, trocar informações mediante pedido específico, nos exatos termos já expostos anteriormente. Trata-se, neste sentido, de uma obrigação dotada de conteúdo bastante concreto, apta a orientar a conduta dos Estados no que diz respeito a questões fiscais. A sua natureza normativa é, portanto, inquestionável. Do mesmo modo, é inquestionável a sua aptidão para "servir de base para uma regra geral de Direito" consistente na troca de informações, mediante pedido, sempre que a informação for "previsivelmente relevante" para a execução das leis tributárias do Estado requerente, resguardados os direitos de confidencialidade dos contribuintes. Este é, em suma, o conteúdo da regra geral.

[1142] Veja-se o tópico 3.1.6.2.2 do capítulo 2.

[1143] Cf. UNITED NATIONS. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands). *Op. Cit.*, p. 41 (parágrafo 70).

Em segundo lugar, trata-se de uma disposição que, em relação a quase todas as convenções internacionais analisadas no capítulo 3[1144], não há a possibilidade de se prever reservas que sejam capazes de reduzir substancialmente o seu escopo.

No caso das milhares de convenções bilaterais sobre a troca de informações para fins fiscais já celebradas até os dias de hoje, o seu objeto é, em essência, a troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido, razão pela qual qualquer reserva que pudesse lhe ser feita iria de encontro ao encontro do seu objeto e fim, o que é vedado pelo artigo 19, item *c* da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. No caso da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, celebrada por todos os sujeitos de Direito especialmente interessados na cooperação fiscal internacional, o seu artigo 30 limita consideravelmente as hipóteses em que reservas podem ser feitas, de modo a resguardar, em ampla medida, a troca de informações na modalidade a pedido.

A única exceção a este padrão decorre das convenções destinadas a evitar a dupla tributação da renda, cujo objeto central, como bem esclarece o seu título, não é a troca de informações para fins fiscais, mas a delimitação de jurisdição fiscal mediante a alocação de poderes de tributar rendimentos específicos. Por esta razão, neste caso, conquanto incomum na realidade prática, seria plenamente válido que, em razão da barganha efetuada entre as partes, uma delas exigisse que a cláusula de troca de informações para fins fiscais fosse retirada da convenção, caso este fosse do seu interesse.

Cumpre destacar, ainda, que, sob a perspectiva dos quatro requisitos apontados por Jonathan Charney como necessários para que uma disposição convencional possa se transformar em costume internacional[1145], todos restam preenchidos.

Sob a perspectiva da *natureza do tema* em questão, observa-se que a transparência e a troca de informações é um tema de interesse geral, ou seja, é uma forma de cooperação fiscal para assegurar a eficácia da legislação tributária interna de interesse de países desenvolvidos, emergentes e em desenvolvimento.

No tocante à *natureza das negociações* que culminaram na sua previsão nas convenções fiscais, o que se vê é a adesão rápida e crescente de países que celebraram as convenções apontadas, sem que longas negociações tenham sido necessárias para tanto. Situação diversa, no entanto, se observa em relação à celebração do instrumento multilateral no âmbito do Projeto de combate ao BEPS em que, a despeito de já ter sido celebrado por

[1144] Veja-se o tópico 3.2 do capítulo 3.
[1145] Veja-se o tópico 3.1.6.2.2 do capítulo 2.

diversos Estados, há consideráveis reservas feitas unilateralmente que tornam a sua aplicação especialmente complexa e pouco uniforme.

Quanto à *natureza das obrigações*, constata-se, igualmente, se tratar de disposições convencionais de caráter independente, ou seja, que possuem pouca interdependência com as demais disposições convencionais. Esta independência pode ser facilmente observada se pensarmos no artigo 26 das convenções-modelo da OCDE e ONU: este dispositivo contém toda a disciplina minimamente necessária para permitir a troca de informações entre os Estados Contratantes. Situação similar pode ser observada no tocante à Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, em que as distintas formas de cooperação entre os Estados possuem disciplina jurídica autônoma uma em relação às outras.

Por fim, sob o prisma da *natureza das regras*, não se tem, aqui, métodos que envolvem elevada complexidade técnica; a transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido, conquanto possa envolver significativos custos envolvidos na uniformização dos sistemas jurídicos nacionais e custos operacionais para a sua execução, não é necessariamente complexa, tal como ocorre, por exemplo, com a implementação de muitos dos planos de ação do Projeto de combate ao BEPS.

Diante deste quadro, nos parece imperiosa a conclusão de que a transformação do *EOI Standard* em costume internacional não foi fruto de mero acaso; trata-se, em verdade, de um *standard* corporificado em diversas disposições convencionais que, por suas próprias características, possui elevada aptidão para se transformar em costume internacional.

6.2. Adequação com a concepção atual de Soberania Fiscal

Para além das restrições tradicionais ao conceito de soberania fiscal que caracterizavam o momento pré-globalização, verificou-se que, com a globalização, os Estados passaram a se deparar com uma nova ordem de limitações de ordem externa que relativizaram a sua soberania fiscal[1146]. Passou-se, com efeito, da *soberania exclusiva* (*i.e.*, em sua feição "quase absoluta") para a *soberania inclusiva* (*i.e.*, em sua feição "relativa"), em que o elemento externo passou a ganhar relevância no desenho interno das normas tributárias. Assim, os Estados se tornaram *interdependentes*, quando se trata da garantia da eficácia da sua legislação tributária.

[1146] Veja-se o tópico 4.3 do capítulo 1.

Em verdade, à medida em que o tempo passa, os fatores que levaram os Estados a serem interdependentes no plano tributário se acentuam[1147], tornando-os ainda mais interdependentes, e a soberania fiscal ainda mais "comprimida" – *i.e.*, "relativa". A ideia de *interdependência* é, portanto, o elemento-chave para a compreensão da disposição dos Estados para cooperar em matéria fiscal[1148].

É no conceito de interdependência que está a chave para a compreensão da ideia de que a globalização do comércio de bens e serviços e do capital requer a globalização da governança, a qual, por sua própria natureza, restringe a soberania nacional[1149], tornando incompatível com a realidade presente o conceito de soberania "quase absoluta" que vigou no passado.

Não obstante as pressões externas que levaram ao elevado grau de interdependência entre os Estados em matéria fiscal, os Estados ainda relutam em abrir mão da sua liberdade para delimitar o desenho dos seus sistemas tributários, no tocante às suas normas substanciais.

Há uma razão para esta relutância.

O desenho dos sistemas tributários é o reflexo dos interesses nacionais, através do qual se encontra refletido a escolha nacional quanto ao equacionamento entre, por um lado, a promoção de atividades econômicas específicas, atração de investimentos externos e de trabalhadores, e, por outro lado, o fornecimento de serviços públicos e a promoção de justiça social, através da redução de desigualdades sociais. Neste sentido, alterar o desenho das normas substanciais de tributação de um Estado significa alterar este equacionamento que, ao menos em teoria, deveria refletir os interesses do seu povo.

Além disso, cada sistema tributário possui um desenho específico: há, com efeito, Estados que adotam o princípio da territorialidade, ao passo em que outros adotam o princípio da universalidade para a tributação da renda; do mesmo modo, há países que prezam pela praticabilidade e segurança na aplicação da sua legislação tributária, ao passo em que outros prestigiam a maior precisão da aplicação das suas normas tributárias; para alguns Estados, os bens intangíveis impõem preocupações maiores do que para outros, em razão da existência das disparidades de infra-estrutura que cada um oferece para o seu

---

[1147] Veja-se o tópico 4.3.1 do capítulo 1.
[1148] Cf. KALLERGIS, Andréas. *La Competénce Fiscale*. *Op. Cit.,* p. 587-588.
[1149] Cf. NEVE, Leo E.C. The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Op. Cit*., p. 102.

desenvolvimento. Enfim, em inúmeros aspectos, os sistemas tributários apresentam características distintas e, portanto, uma ordem de prioridades própria.

Não deve causar espanto, portanto, que a implementação da maior parte das medidas propostas no âmbito do Projeto de combate ao BEPS esteja se revelando bastante custosa e desafiadora, sendo muito improvável que ela dê ensejo a uma prática consistente e uniforme.

Se as tentativas de promoção da cooperação fiscal internacional através da harmonização dos ordenamentos jurídicos nacionais se revelaram mal-sucedidas, o mesmo não pode ser dito em relação à transparência e troca de informações para fins fiscais. Esta forma de cooperação, com efeito, se revelou muito promissora enquanto "mínimo denominador comum" dos interesses das administrações fiscais nacionais. A prática internacional, exteriorizada pelos diversos instrumentos de *hard law* e *soft law*, é a maior evidência desta constatação.

Sob o ponto de vista da soberania fiscal, este diagnóstico se torna plenamente compreensível: a transparência e a troca de informações para fins fiscais são menos restritivas em relação ao que está na essência da soberania fiscal, a saber, o equacionamento dos elementos apontados anteriormente, na medida em que se busca a coordenação entre as autoridades fiscais ao invés da harmonização dos sistemas tributários nacionais[1150]. Neste sentido, é correto afirmar que a cooperação fiscal proposta através de normas instrumentais possui uma tendência natural de se generalizar, de modo uniforme e consistente, com maior facilidade e rapidez do que formas de cooperação que proponham, em maior ou menor medida, a harmonização dos sistemas tributários nacionais, calcada na adoção de normas substanciais comuns.

Uma evidência clara desta conclusão pode ser vista nas tentativas feitas ao longo do tempo para que o critério da presença substancial fosse adotado internacionalmente enquanto marco divisório entre a concorrência fiscal "justa" e "lesiva", através da criação de regimes fiscais privilegiados. Nos anos imediatamente seguintes à publicação do relatório de 1998, a OCDE se viu obrigada a recuar em relação à pretensão de generalização do critério da presença substancial, em razão da pressão exercida pelos Estados – membros e não-membros. Através do plano de ação n° 05 do Projeto de combate ao BEPS, a OCDE busca, mais uma vez, generalizar este critério. Os próximos anos demonstrarão se os esforços da

[1150] Cf. WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. Global Tax Governance: Work in Progress? *Op. Cit.,* p. 05-06.

organização resultarão ou não na alteração do comportamento e da consciência jurídica dos Estados.

6.3. Aptidão para equacionar os interesses envolvidos

A transparência e troca de informações na modalidade a pedido (*EOI Standard*) é, a nosso ver, a forma de cooperação que possui maior aptidão para equacionar os diferentes interesses envolvidos, em especial dos países em desenvolvimento e contribuintes. Esta *aptidão conciliatória* também auxilia na compreensão da sua transformação em costume internacional.

6.3.1. Dos países em desenvolvimento

A transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido, diversamente do que ocorre com os demais projetos de cooperação fiscal internacional analisados, se tornou o "mínimo denominador comum" em virtude da capacidade de satisfazer aos interesses nacionais não apenas de países desenvolvidos, como também dos países em desenvolvimento.

A despeito das restrições orçamentárias, de tecnologia e recursos humanos enfrentadas pelos países em desenvolvimento, bem como do fato de que a troca de informações para fins fiscais possui maior potencial para beneficiar os Estados que dispõem de tecnologia e infraestrutura administrativa para fazer o bom uso das informações trocadas (*i.e.*, países desenvolvidos), não se pode perder de vista que esta forma de cooperação está alinhada com os interesses dos países em desenvolvimento, em vista do potencial resultado positivo para os seus sistemas tributários[1151].

Em outras palavras: o fato de alguns Estados ganharem mais com a troca de informações haja vista que, na maioria das vezes, se figuram na posição de Estados *requerentes*, não deixa de trazer benefícios, também, para os Estados que, com maior frequência, assumem a posição de Estado *requerido*[1152].

Em primeiro lugar, tem-se que a mera possibilidade de se requerer informações de outros Estados já é, em si, positiva, seja pelos seus potenciais ganhos em caso de necessidade

---

[1151] Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. *Op. Cit.*

[1152] Cf. NEVE, Leo E.C. The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Op. Cit.*, p. 98.

do seu uso, seja em razão dos seus efeitos dissuasórios sobre eventuais práticas evasivas ou elisivas.

Em segundo lugar, raramente as relações havidas entre duas jurisdições fiscais serão tais a ponto de se afirmar que o fluxo de pedido de trocas de informações é absolutamente unidirecional; por mais que uma das partes venha a suportar um ônus maior, esta parte também se beneficiará mediante a formalização de pedidos de informações a outra parte. Não se pode perder de vista, ainda, que a circunscrição dos pedidos às informações "previsivelmente relevantes", que deverão ser objeto de detalhamento quanto ao contribuinte sob fiscalização, período de apuração e justificativa da sua relevância para fins de aplicação da legislação tributária interna já atua como critério destinado a assegurar o devido equilíbrio entre a garantia da eficácia da legislação do Estado requerente e a gestão consciente de recursos orçamentários do Estado requerido. Ao assegurar que o Estado requerido somente destinará recursos próprios para a busca das informações solicitadas pelo Estado requerente caso preenchido o requisito da "previsível relevância", consubstanciado na lista enumerando os elementos a serem enviados quando da solicitação, concretiza-se o princípio da proporcionalidade[1153].

Em terceiro lugar, mesmo que se assuma que haja uma desproporção muito elevada nos pedidos formulados, o debate não diz respeito propriamente ao mérito quanto à necessidade da troca de informações, mas sim quanto à divisão mais justa dos custos a ela associados [1154]. Destaque-se, neste ponto, que algumas das convenções internacionais celebradas até o presente momento possuem cláusulas que permitem a repartição extraordinária de custos associados com a coleta de troca de informações[1155].

Deve-se ter em mente, ainda, que Estados de fonte têm interesse na troca de informações para a correta determinação do montante dos tributos devidos e aplicação das normas destinadas a alocar poderes de tributar. Cite-se, a título ilustrativo, a aplicação das normas de determinação de preços de transferência (na importação ou no pagamento de royalties), neutralização arranjos negociais híbridos – *i.e.,* as *primary rules* que negam a dedução de determinadas despesas, e limitação de dedução de custos e despesas, nas quais o conhecimento das condições do beneficiário dos rendimentos no Estado de residência é relevante para a correta aplicação das normas tributárias do Estado de fonte[1156].

[1153] Cf. DOURADO, Ana Paula. *Governação Fiscal Global*. *Op*. *Cit*., p. 314.
[1154] Veja-se o tópico 3.2.8 do capítulo 3.
[1155] Vejam-se os tópicos 3.2.2 e 3.2.5 do capítulo 3.
[1156] Cf. DOURADO, Ana Paula. *Governação Fiscal Global*. *Op*. *Cit*., p. 299-300.

A própria existência de convenções-modelo elaboradas por fóruns e OIs regionais, dos quais participam países em desenvolvimento, são uma forte evidência do alinhamento, ainda que parcial, dos interesses desses países com a adoção do *EOI Standard*. Não se pode perder de vista que, consoante demonstramos[1157], países em desenvolvimento – africanos e latino-americanos – assinaram convenções bilaterais e multilaterais com cláusula de troca de informações em alinha com o *EOI Standard*.

6.3.2. Dos contribuintes

Conquanto não seja o objetivo deste trabalho perquirir sobre as repercussões da transparência e da troca de informações para fins fiscais na esfera de direitos dos contribuintes, nos parece que, comparado a outras formas de cooperação internacional postuladas, o *EOI Standard* possui maior aptidão para equacionar os direitos dos contribuintes.

Isso não significa afirmar que o *EOI Standard* esteja isento de críticas no tocante à sua adequação com os direitos dos contribuintes. Significa, apenas, que os problemas da sua adequação com os ordenamentos jurídicos nacionais que possuem normas destinadas a assegurar determinado parâmetro de proteção aos direitos dos contribuintes podem ser resolvidos com maior facilidade, se comparado a outras formas de cooperação fiscal internacional.

Uma primeira evidência desta afirmação está na utilização do critério da "previsível relevância", haja vista que ele assegura que apenas em situações em que há a demonstração de um interesse público de ordem maior haverá o direito do contribuinte ao sigilo das suas informações será relativizado[1158].

Uma segunda evidência desta afirmação pode ser vislumbrada no fato de que direitos procedimentais são mais facilmente assegurados no contexto da troca de informações na modalidade a pedido, quando comparada às demais modalidades.

Tomemos, como exemplo, o *AEOI Standard*. A adequação da troca de informações às garantias conferidas aos contribuintes (ao menos pelo ordenamento jurídico brasileiro) requer a garantia de direitos procedimentais – *i.e.*, o direito de ser intimado previamente ao intercâmbio, interceder durante todo o procedimento, e ter acesso ao Poder Judiciário para

---

[1157] Veja-se o tópico 3.2.6 do capítulo 3.
[1158] Cf. DOURADO, Ana Paula. *Governação Fiscal Global*. *Op. Cit.*, p. 314 e 360.

questioná-lo e até impedi-lo[1159] – cuja previsão se torna mais desafiadora no âmbito da troca de informações na modalidade automática do que na modalidade a pedido[1160]. Como a troca de informações na modalidade automática envolve dados agregados relativos a uma quantidade elevada de contribuintes, na maioria das vezes não identificados individualmente, a intimação prévia e a eventual apresentação de petições por parte dos contribuintes certamente tornaria a troca de informações, senão inviável, altamente custosa e lenta.

Na troca de informações na modalidade a pedido não há informações agregadas relativas a um grupo numeroso de contribuintes, haja vista a proibição às "expedições de pesca" – *i.e.*, a solicitação deve se ater ao que seja "previsivelmente relevante" – o que, inexoravelmente, torna menos custosa a participação do contribuinte neste processo.

Desse modo, em virtude da sua maior aptidão para se adequar aos direitos e garantias assegurados aos contribuintes pelos ordenamentos jurídicos nacionais, o *EOI Standard* encontra oposição relativamente menor se comparado a outras formas de cooperação propostas.

7. Implicações para o Direito Brasileiro

Retomando as ponderações já feitas anteriormente[1161], o reconhecimento do costume interancional acima delimitado impõe, como principal consequência, o reconhecimento de que o Brasil, assim como qualquer outro Estado, está juridicamente obrigado a trocar informações para fins fiscais, nos exatos termos preceituados pelo *EOI Standard*, mesmo que o Estado requerente não seja signatário de qualquer convenção internacional com o Brasil.

Embora não integre o objeto da presente tese, entendemos ser relevante a análise, ainda que sem a pretensão de exaurimento do tema, das possíveis repercussões, no Direito Brasileiro, decorrentes do reconhecimento do dever jurídico de cooperação internacional em matéria fiscal, tal como postulado neste capítulo. O tema será analisado sob dois aspectos do Direito Brasileiro: (i) o plano constitucional; e (ii) o plano legal.

[1159] Veja-se o tópico 3.2.8 do capítulo 3.
[1160] Cf. PISTONE, Pasquale. Exchange of Information and Rubrik Agreements: the Perspective of an EU Academic. *Op. Cit.*, p. 216.
[1161] Veja-se o tópico 3 deste capítulo.

7.1. Plano Constitucional

Entendemos haver duas questões centrais oriundas do plano da Constituição Federal que merecem uma análise mais detida da nossa parte: (i) o tratamento constitucional atribuído aos costumes internacionais e a sua recepção pelo Direito Interno; e (ii) a adequação do conteúdo do costume internacional ora defendido com as disposições constitucionais.

7.1.1. Os costumes internacionais na Constituição Federal e a sua aplicação pelo Poder Judiciário

A Constituição Federal reconhece, em seu preâmbulo, a inserção do Brasil na ordem jurídica internacional, nos seguintes termos:

> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, *na ordem interna e internacional*, com a solução pacífica das controvérsias [...] (destaques nossos)

Nos termos do enunciado do preâmbulo da Constituição Federal, a "ordem jurídica internacional" é um dos *fundamentos* da sociedade nacional. Ou seja: a Constituição Federal não ignora que o país está inserido em uma comunidade internacional e, como tal, sujeito às normas de Direito Internacional.

Ao longo do texto constitucional, há diversas referências à ordem jurídica internacional, tais como: (i) o reconhecimento das garantias e direitos fundamentais da pessoa humana estabelecidos por convenções internacionais dos quais o Brasil seja parte (cf. art. 5°, §§ 2° e 3°); (ii) a possibilidade de submissão do país ao Tribunal Penal Internacional (cf. art. 5°, §4°); e (iii) sobretudo para a atribuição de competências, dos tribunais para julgar litígios entre Estados estrangeiros ou OIs e quaisquer das unidades federativas e pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil (cf. art. 102, inciso I, alínea *e*, art. 105, inciso II, alínea *c* e art. 109 inciso II), do Congresso Nacional para referendar tratados, convenções ou atos internacionais (art. 84, inciso VII), e resolver questões relativas a estes instrumentos que impliquem encargo gravoso para o patrimônio nacional (cf. art. 49, inciso I), e do Presidente da República, para celebrar tratados, convenções ou atos internacionais (art. 84, inciso VII).

Entretanto, diversamente do que ocorre com a figura dos "tratados, convenções e atos internacionais" – *i.e.*, instrumentos jurídicos escritos – não há, no texto constitucional, uma disciplina jurídica expressa relativa às demais fontes (não escritas) de Direito Internacional Público.

Dada a ausência clareza do texto constitucional, a determinação quanto ao correto tratamento jurídico que deve ser conferido aos costumes internacionais há de ser buscada na jurisprudência das cortes superiores.

Embora sejam escassos os casos em que as cortes superiores tenham aplicado costumes internacionais para a resolução do caso concreto, identificamos, na jurisprudência relativa à imunidade de jurisdição de Estados estrangeiros do STF, o tratamento jurídico que deve ser reconhecido aos costumes internacionais, bem como os requisitos para a sua aplicação ao caso concreto.

Na Apelação Cível n° 9.696-3, discutia-se a aplicação da imunidade de jurisdição do da então República Democrática Alemã em face de ação de reclamação trabalhista interposta pela esposa de um dos seus ex-empregados (falecido)[1162]. O dispositivo constitucional em discussão era o artigo 114 da Constituição Federal de 1988, o qual estabelecia a competência da Justiça do Trabalho para julgar litígios entre trabalhadores e empregadores, "abrangidos os entes de direito público externo". A questão dizia respeito à compatibilidade do referido dispositivo com a imunidade de jurisdição de Estados estrangeiros.

Ao analisar o tema, o Ministro Sydney Sanches, sem proceder a qualquer exame quanto à adequação da referida norma constitucional com a imunidade de jurisdição do Estado estrangeiro, reconheceu competência à Justiça do Trabalho. O seu voto não foi, no entanto, o condutor do acórdão.

Após perdir vista, o Ministro Francisco Rezek, conquanto tenha concordado com as conclusões do voto do Ministro Sydney Sanches, divergiu quanto aos seus fundamentos. Ao final, o seu voto foi seguido por todos os demais membros da Corte. Em seu voto, o Ministro Francisco Rezek destaca o costume internacional em discussão e a sua relação com o Direito Constitucional Brasileiro:

> [...] Quanto a esta imunidade – a do Estado estrangeiro, não mais a dos seus representantes cobertos pelas Convenções de Viena –, o que dizia esta Casa outrora, e se tornou cristalino no começo da década de setenta? Essa imunidade não está prevista nos textos de Viena, não está prevista em nenhuma forma escrita

[1162] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Apelação Cível n° 9.636-3/SP. Relator: Ministro Sydney Sanches. Data do julgamento: 31/05/1989. DJ: 24/10/1990.

> de direito internacional público. Ela resulta, entretanto, de uma antiga e sólida regra costumeira do Direito das Gentes.
> [...]
> O art. 114, por quanto sua redação exprime, diz apenas da competência da Justiça do Trabalho, e *não exclui a possibilidade de que essa competência resulte acaso inexercitada, se concluímos que a norma consagratória da imunidade prossegue valendo entre nós*.
> Volto ao tema de fundo. Aquela antiga e sólida regra costumeira de direito internacional público, a que repetidamente este Plenário se referiu, deixou de existir na década de setenta." (destaques nossos)

As razões de decidir, reproduzidas acima, esclarecem, no primeiro parágrafo reproduzido, que a discussão dizia respeito ao reconhecimento e aplicação de um costume internacional ao caso concreto, a saber a imunidade de jurisdição de Estado estrangeiro. Note-se, ainda, que não se exigiu a observância de qualquer formalidade adicional para que o costume internacional fosse aplicado ao caso concreto, equivalente ao decreto legislativo exigido para as hipóteses em que convenções internacionais são celebradas.

Desse modo, sem entrar em discussões maiores relativas à adoção do monismo ou dualismo pelo Direito Brasileiro, cumpre, apenas, destacar que o STF reconhece a *aplicação direta* de costumes internacionais ao caso concreto, sem exigir, como condição, o cumprimento de qualquer formalidade adicional para tanto[1163].

Em outro precedente anterior em que houve a aplicação do costume internacional relativo à imunidade de jurisdição de Estado estrangeiro – no caso, tratava-se da disputa entre a Síria e o Egito sobre a posse de propriedade imóvel localizada na cidade de Rio de Janeiro – o STF já havia aplicado o costume internacional da imunidade de jurisdição do Estado estrangeiro ao caso concreto, sem exigir qualquer formalidade adicional[1164].

Cumpre destacar, ainda, que o segundo parágrafo do trecho do voto ora analisado do Ministro Francisco Rezek destaca a exata relação que se opera entre um costume internacional e um dispositivo constitucional: os costumes internacionais delimitam a jurisdição estatal – *i.e*., o âmbito de validade espacial do ordenamento jurídico do Estado – fora da qual não se pode cogitar a incidência de normas constitucionais de competência. É essa a conclusão que se extrai do seguinte trecho: "O art. 114 [...] não exclui a possibilidade de que essa competência resulte acaso inexercitada, se concluímos que a norma consagratória da imunidade prossegue valendo entre nós".

[1163] Cf. LUPI, André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. Brasília: *Revista de Informação Legislativa*, v. 46, n. 184, 2009, p. 38-39.

[1164] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Apelação Cível Originária n° 298/DF. Relator: Ministro Soares Muñoz. Data do julgamento: 14/04/1982. DJ: 17/12/1982.

Parece-nos, neste sentido, que a alusão feita anteriormente à "máscara de Vogel", na ocasião em que descrevemos o papel desempenhado pela convenção internacional perante o ordenamento jurídico interno[1165], se mostra bastante adequada, também, para os costumes internacionais. Neste sentido, tal como ocorre com as convenções, os costumes internacionais também delimitam a jurisdição brasileira, a qual serve de limite de âmbito de validade espacial do seu ordenamento jurídico interno.

Diante do exposto, conclui-se que, conquanto a Constituição Federal não possua uma disciplina clara acerca do tratamento dos costumes internacionais frente ao ordenamento jurídico interno, a jurisprudência do STF reconhece a sua aplicabilidade direta ao caso concreto – *i.e.*, não se exige qualquer formalidade, tal como decretos legislativos, e confirma a perspectiva de que normas costumeiras, tal como cláusulas convencionais, atuam de modo a delimitar a jurisdição estatal, fora da qual não se pode sequer cogitar a aplicação de normas oriundas do ordenamento jurídico interno.

Logo, para os propósitos do presente trabalho, deve-se reconhecer que o dever jurídico de cooperação internacional em máteria fiscal, delineado ao longo do presente capítulo, por estar revestido em norma de Direito Internacional Costumeiro, dispensa qualquer formalidade para ser aplicado pelas cortes judiciais brasileiras, e atua em momento lógico anterior à aplicação de qualquer norma constitucional, na medida em que compõe o universo de obrigações que o Brasil possui perante a comunidade internacional.

Isso não significa, no entanto, que o costume internacional ora defendido não deva se compatibilizar com o regime jurídico-constitucional. Na sequência, procederemos a esta análise.

7.1.2. Adequação às disposições constitucionais

É fundamental que o costume internacional, consistente no dever em sentido jurídico de cooperação fiscal internacional, se compatibilize com as disposições constitucionais sobre a matéria.

No tocante à transparência e troca de informações na modalidade a pedido (*EOI Standard*), os desafios à sua adequação ao texto constitucional dizem respeito ao devido respeito aos direitos e garantias individuais relativas à observação do devido processo legal, previsto no artigo 5°, inciso LIV da Constituição Federal, o qual requer, consoante tratamos,

[1165] Veja-se o tópico 4.2.3 do capítulo 1.

a previsão de direitos de intimação, participação no processo de troca de informações e de acesso ao Poder Judiciário para questionar a legalidade do procedimento e a fiel observância dos seus direitos[1166]. Caso tais direitos venham a ser disciplinados através de lei específica, cremos que eventuais contradições com as normas constitucionais poderão ser sanadas.

Não entendemos que o direito à quebra do sigilo bancário apenas mediante autorização judicial seja uma garantia constitucional, em vista da decisão proferida pelo STF em sede do Recurso Extraordinário n° 601.314/SP. Desse modo, nos abstemos de efetuar uma análise mais profunda sobre este tema.

Desse modo, concluimos que, senão positivamente previstos no ordenamento jurídico brasileiro, os elementos que compõem o dever jurídico de cooperação internacional em matéria fiscal podem ser com ele conciliados, mediante o disciplinamento dos direitos e garantias dos contribuintes, no tocante à troca de informações na modalidade a pedido.

7.2. Plano Legal

No plano infraconstitucional, vislumbramos como o principal desafio a ser superado o disposto do parágrafo único do artigo 199 do Código Tributário Nacional (CTN):

> Art. 199. [...]
> Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, *na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios*, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (destaques nossos)

O dispositivo reproduzido acima prevê a faculdade de o Estado Brasileiro efetuar a troca de informações para fins fiscais com outros Estados estrangeiros. O aspecto que mais nos interessa, no entanto, diz respeito à expressão "na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios".

Depreende-se do trecho destacado que o legislador condicionou o intercâmbio de informações para fins fiscais à existência de convenção internacional, enquanto instrumento hábil a estabelecer a forma a ser seguida para tanto. Neste sentido, parece-nos que o legislador prestigiou os princípios da segurança jurídica, reciprocidade de tratamento e proteção ao sigilo de informações do contribuinte assegurado por uma convenção internacional (sobretudo, se adotado o padrão das convenções-modelo para a celebração de

[1166] Veja-se o tópico 3.2.8 do capítulo 3.

convenções fiscais com a finalidade de troca de informações), em vez de permitir que a troca de informações fosse realizada a partir da mera previsão em lei.

A despeito de tal previsão, cumpre, neste ponto, que tenhamos em mente alguns dos conceitos dos quais já tratamos anteriormente[1167].

Primeiramente, não se pode ignorar que, uma vez que se reconheça a existência de um costume internacional, a obrigação jurídica dele decorrente que resultar descumprida, ensejará a caracterização de um ato ilícito internacional. Tais atos ensejam, em caso de caracterização de dano material (no caso, a eventual montante de tributos que o Estado requerente deixou de arrecadar em virtude da omissão por parte do Estado requerido) ou imaterial (*e.g.*, eventuais danos causados à sua imagem perante a comunidade internacional), a aplicação do instituto da responsabilidade internacional.

Neste ponto, é importante destacar que, para a caracterização do ato ilícito internacional, pouco importa a fonte normativa de onde provém a obrigação jurídica internacional. Assim, convenções internacionais, costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas são fontes igualmente aptas a dar origem a obrigações internacionais.

Além disso, pouco importa, também, o que dispõe o Direito Interno do Estado que pratica o ato para a caracterização de um ato ilícito internacional. No Direito Internacional, vige o princípio segundo o qual a lei interna não se presta a ser um excludente de ilicitude na esfera internacional. Ou seja: não é porque um ato é lícito, nos termos do Direito Interno, que, no Direito Internacional, ele será lícito também. Para ser considerado ilícito, basta que, nos termos exclusivos do Direito Internacional, o ato seja assim qualificado. Desse modo, uma eventual norma de Direito Interno que contrarie costume internacional não excluirá da responsabilidade internacional o Estado que vier a seguir o seu ordenamento jurídico interno, em inobservância à norma costumeira.

Trazendo esta premissa para o caso concreto, torna-se forçoso concluir que, uma vez aceita a emergência do costume internacional ora defendido, o parágrafo único do artigo 199 do CTN, se não for derrogado pela norma costumeira, colocará o Brasil em situação de grande vulnerabilidade internacional. Basta que se imagine que as autoridades brasileiras venham a receber requerimento de troca de informações formulado por jurisdição fiscal com a qual não possui convenção internacional destinada exclusivamente ou não à troca de informações e se neguem a respondê-lo. Neste caso, o Brasil estará cometendo um ato ilícito

[1167] Veja-se o tópico 2.4 do capítulo 2.

internacional, passível de aplicação do instituto da responsabilidade internacional, a depender da caracterização de dano.

Não se pode confundir, ademais, as virtudes decorrentes da celebração de convenções com a finalidade de realizar a troca de informações – haja vista que os direitos e obrigações das partes envolvidas são devidamente detalhados e modificados – com a obrigação de celebrá-las. O parágrafo único do artigo 199 do CTN parece, neste sentido, impor, como condição, o que deveria ser apenas desejável, revelando-se, por esta razão, criticável.

Parece-nos que, em vista da constatação do costume internacional ora defendido, a solução mais apropriada a ser conferida ao caso concreto seja assegurar a primazia da sua aplicação, tornando o disposto do parágrafo único do artigo 199 do CTN desprovido de efeitos jurídicos, especificamente no tocante à troca de informações na modalidade a pedido.

8. Conclusões parciais

Ao final deste quarto capítulo, podemos sumarizar as nossas conclusões parciais do seguinte modo:

C.1: O dever jurídico de cooperação internacional em matéria fiscal se ampara tanto em um princípio geral de Direito Internacional, quanto em um costume internacional. Ambas as fontes se sucederam no tempo.

C.1.1: Houve uma primeira manifestação, em que o dever de cooperação fiscal internacional surge como uma decorrência do dever de cooperação internacional para a resolução de problemas de natureza econômica, social, cultural e humanitária – ou seja, como decorrência de um *princípio geral de Direito Internacional* – sendo, enquanto tal, dotado de *elevada abstração* e pouco apto a determinar, no plano da realidade prática, as condutas objetivas a serem realizadas pelos Estados.

C.1.2: Houve uma segunda manifestação, mais recente, em que o dever de cooperação fiscal internacional decorre dos efeitos atribuídos pelo Direito Internacional à *realidade empírica* – e não mais de um princípio geral pertencente ao sistema jurídico internacional – consistente na formação de um *costume internacional*, dotado de *maior certeza e determinação* quanto ao conteúdo do seu comando normativo – *i.e.*, as ações e omissões (condutas objetivas) que dele se espera no plano concreto.

C.2: Defendemos a tese de que a transparência e a troca de informações na modalidade a pedido (*EOI Standard*) se transformou em costume internacional. Esta tese

trás, com efeito, três repercussões jurídicas: (i) autonomia do costume internacional frente às convenções internacionais que tenham conteúdo idêntico; (ii) eficácia universal, ou seja, obriga juridicamente Estados que não sejam signatários de convenções internacionais; e (iii) possibilidade de aplicação do instituto da responsabilidade internacional no caso do seu descumprimento.

C.2.1: No tocante à prática internacional relativa ao *EOI Standard*, são evidências: (i) as convenções internacionais celebradas até os dias de hoje destinadas exclusivamente ou não à troca de informações para fins fiscais; (ii) a progressiva relativização da garantia ao sigilo de informações financeiras e de titularidade de entidades jurídicas; (iii) e a troca efetiva de informações para fins fiscais observada no âmbito, ao menos, no âmbito dos Estados participantes do Fórum Global.

C.2.2: Quanto à *opinio juris* internacional, os seguintes elementos nos permitem afirmar a sua emergência: (i) as convenções-modelo, elaboradas por OIs e Fóruns destinados a questões de tributação internacional; (ii) as convenções internacionais celebradas até os dias de hoje destinadas exclusivamente ou não à troca de informações para fins fiscais; (iii) as declarações feitas no âmbito do Fórum Global relativas à necessidade da cooperação fiscal através da troca de informações na modalidade a pedido; e (iv) os atos de submissão dos Estados ao processo de *peer review* realizado no âmbito do Fórum Global, bem como a sua responsividade às recomendações feitas pelo grupo do *peer review*.

C.3: Por outro lado, entendemos que as seguintes iniciativas de cooperação fiscal internacional não se transformaram em costumes internacionais, conquanto reconheçamos que, em relação a algumas delas, está em curso o processo de formação costumeira. Trata-se, neste sentido: (i) do Projeto de Combate à Concorrência Fiscal Lesiva; (ii) do Projeto de combate ao BEPS; e da (iii) da troca de informações para fins fiscais na modalidade automática (*AEOI Standard*). Não há, ainda, a suficiente generalização da prática e o devido amadurecimento da *opinio juris* internacional relativa às formas de cooperação objeto destas três iniciativas globais. Reconhecemos, no entanto, que os planos de ação n° 05 e 13, e a troca de informações na modalidade automática (*AEOI Standard*) apresentam estágio mais avançado no processo de formação costumeira e, portanto, poderão, em um futuro próximo, se transformar em costumes internacionais. Em alguns casos, vislumbramos a possibilidade de os temas apontados virem a ser tornarem costumes regionais/locais no âmbito da União Europeia.

C.4: Entendemos não haver espaço, na realidade atual caracterizada pela forte interdependência e pela coexistência de mais de 200 países, para a figura do "objetor

persistente". No entanto, ainda que se defenda entendimento contrário, deve-se ter em mente a rigidez para que a "objeção persistente" produza efeitos, a saber: a objeção deve ser feita ao longo do processo de formação do costume internacional ao abrigo do qual se pretende estar, de modo persistente e coerente. A mera omissão em posicionar-se não é considerada "objeção persistente". Nestes termos, não vislumbramos, até os dias de hoje, jurisdições fiscais que logrado êxito em preencher os requisitos para estarem ao abrido da incidência da norma costumeira ora proposta.

C.5: Ao nos debruçarmos sobre as causas de transformação da transparência e da troca de informações na modalidade a pedido em costume internacional acima proposta, identificamos as seguintes: (i) a elevada aptidão das suas disposições para transformação em costume internacional; (ii) a adequação com a concepção atual de Soberania Fiscal; e (iii) a aptidão para equacionar os interesses envolvidos, tanto sob a perspectiva dos países em desenvolvimento, quanto dos contribuintes.

C.6: Sob a perspectiva do Direito Brasileiro, o reconhecimento do costume interancional acima delimitado impõe, como principal consequência, o reconhecimento de que o Brasil, assim como qualquer outro Estado, está juridicamente obrigado a trocar informações para fins fiscais, nos exatos termos preceituados pelo *EOI Standard*, mesmo que o Estado requerente não seja signatário de qualquer convenção internacional com o Brasil. O reconhecimento do dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, fundamentado em um costume internacional, traz repercussões no plano do ordenamento jurídico brasileiro de duas ordens distintas: (i) constitucional; e (ii) legal.

C.6.1: No plano constitucional, conquanto a Constituição Federal Brasileira, atribua ao Direito Internacional a qualidade de fundamento da sociedade brasileira, observa-se que não há uma disciplina clara acerca do tratamento jurídico-constitucional dos costumes internacionais pelo Direito Brasileiro. A partir de uma análise da jurisprudência do STF sobre o tema, concluímos que o dever jurídico de cooperação internacional em máteria fiscal proposto, por estar fundamentado em um costume internacional, dispensa qualquer formalidade para ser aplicado pelas cortes judiciais brasileiras, e atua em momento lógico anterior à aplicação de qualquer norma constitucional, na medida em que compõe o universo de obrigações que o Brasil possui perante a comunidade internacional. Além disso, ainda no plano constitucional, todos os elementos que compõem o dever internacional ora defendido, senão positivamente previstos no ordenamento jurídico brasileiro, podem ser, com ele, conciliados.

C.6.2: No plano legal, o maior entrave vislumbrado é a norma que se abstrai do artigo 199, parágrafo único do CTN. O referido dispositivo de lei complementar permite que a União Federal troque informações com outras jurisdições fiscais, condicionando esta faculdade, no entanto, à celebração de convenções, tratados ou acordos internacionais. Da nossa parte, o referido dispositivo não é capaz de excluir a caracterização de um ato ilícito internacional e da, consequente, aplicação do instituto da responsabilidade internacional. No Direito Internacional, vige a regra segundo a qual as disposições de Direito Interno não podem ser invocadas para afastar uma obrigação jurídica internacional. Desse modo, deve ser assegurada primazia à norma costumeira frente ao ordenamento jurídico interno, na esteira do que o STF já decidiu anteriormente.

CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho, efetuamos um percurso em quatro etapas[1168].

No primeiro capítulo, analisamos a natureza do conceito de soberania, suas diferentes facetas, e a sua capacidade de se adaptar à realidade do momento em que analisada (qualidade a qual denominamos de plasticidade), sua dimensão na esfera tributária e a sua relativização, ao longo do tempo, sobretudo após o advento do fenômeno da globalização. Evidenciamos que, não apenas a soberania fiscal nacional, como a própria noção de territorialidade passou por um constante processo de transformação, até assumir a sua feição atual. Destacamos que o Direito Internacional, longe de ser a negação da ideia de soberania, é a sua confirmação, haja vista que, na sua ausência, a própria ideia de soberania resta prejudicada, haja vista que um Estado somente é soberano à medida em que ele possui o reconhecimento dos demais. Desse modo, torna-se fundamental compreendermos que todas as limitações decorrentes do Direito Internacional possuem relevância nas relações tributárias entre os Estados, não apenas aquelas decorrentes de convenções internacionais (fontes escritas). As fontes não escritas do Direito Internacional merecem, neste sentido, reconhecimento muito maior quanto à sua importância do que a literatura acadêmica está disposta à conferir-lhe. Assim, as obrigações decorrentes do Direito Internacional capazes de compelir um Estado a cooperar estão situadas muito além daquelas previstas em convenções internacionais. Esta é a crítica ao debate acadêmico que é o pano de fundo a partir do qual o presente trabalho se desenvolveu.

No segundo capítulo, nos dedicamos a efetuar uma investigação das fontes não escritas de Direito Internacional Público, sob uma perspectiva contemporânea do seu papel nas relações internacionais. Neste sentido, destacamos as transformações recentes pelas quais o Direito Internacional Público passou, as quais, certamente, influenciam na escolha quanto às perspectivas objetiva ou voluntarista a serem adotadas. Posicionamo-nos a favor da concepção objetiva, apontando para a impossibilidade da adoção da visão voluntarista em uma comunidade internacional composta por quase duas centenas de países reconhecidos pela ONU e que enfrenta os desafios atuais de ordem global, para os quais a cooperação é requisito fundamental. Destacamos que, no Direito Internacional, conquanto inexista um

[1168] Não pretendemos, neste capítulo conclusivo, retomar todas as conclusões relativas a cada um dos capítulos desta tese, haja vista que tais conclusões já se encontram devidamente demonstradas nos últimos tópicos de cada um dos seus capítulos (tópico 8 do capítulo 1, tópico 5 do capítulo 2, tópico 6 do capítulo 3 e tópico 8 do capítulo 4).

sistema organizado, tal como no Direito Interno, capaz de desempenhar as funções dos Poderes Legislativo, Executivo e Judicial, sobretudo a aplicação de sanções, nem por isso inexiste consequência jurídica para o cometimento de um ato ilícico internacional: os países que inobservarem um obrigação jurídica internacional se sujeitam à responsabilidade internacional. Analisamos, também, em detalhes a evolução do trato conferido aos costumes e aos princípios gerais de Direito Internacional pela jurisprudência da CIJ e pela literatura acadêmica, destacando a sua interface de implicações recíprocas com os instrumentos não jurídicos (de *soft law*) e a sua relevância para o Direito Tributário.

No terceiro capítulo, reconstruímos toda a trajetória da cooperação fiscal internacional para o combate à evasão e elisão fiscal internacional, em seus três estágios: o *primeiro*, em que a tônica dos esforços de cooperação fiscal internacional estava na eliminação da dupla tributação, enquanto meio necessário para assegurar o desenvolvimento do comércio internacional, ao passo em que a cooperação para combater o fenômeno inverso, em seus estágios iniciais, se pautou pela troca de informações, na modalidade a pedido, e na assistência administrativa para fins de coleta de créditos tributários; o *segundo*, em que o problema da concorrência fiscal lesiva se colocou como desafio cujos esforços de cooperação internacional não lograram êxito em superá-los, tendo como resultado o redirecionamento dos trabalhos para a transparência e troca de informações, na modalidade a pedido, no âmbito do Fórum Global, temática acerca da qual se obteve sucesso no sentido de construção de um consenso internacional; e o *terceiro*, em que se propôs, por um lado, o Projeto de combate ao BEPS, mais ambicioso, mas que, ao mesmo tempo, não foi capaz de estabelecer um equilíbrio entre os diferentes interesses envolvidos de países desenvolvidos, emergentes e em desenvolvido, e, por outro lado, a evolução do padrão internacional de troca de informações, da modalidade a pedido, para a automática, que, conquanto promissora, ainda não é fruto de absoluto consenso internacional. No Direito Europeu, verificou-se um estágio mais avançado, e ao mesmo tempo adaptado à realidade jurídica da União Europeia, de implementação das iniciativas propostas no terceiro estágio.

No quarto capítulo, a partir de todas as premissas construídas nos capítulos precedentes, formulamos a nossa tese: a transparência e a troca de informações para fins fiscais, na modalidade a pedido (*EOI Standard*), se tornou um costume internacional de caráter geral, cuja observância é universal, sob pena de cometimento de um ato ilícito internacional, sujeito à aplicação do instituto da responsabilidade internacional. As demais iniciativas internacionais – *i.e.*, o Projeto de combate à concorrência fiscal lesiva, o Projeto de combate ao BEPS e a troca de informações, na modalidade automática (*AEOI Standard*)

– não lograram êxito em se transformarem em costumes internacionais, haja vista a inexistência de prática geral, uniforme e frequente, e da *opinio juris*. No entanto, ao menos no tocante aos planos de ação n° 05 e 13 do BEPS e da troca de informações na modalidade automática, vislumbramos um estágio mais avançado de participação no processo de formação costumeira, e a possibilidade de vir a surgir costumes regionais no âmbito da União Europeia. As causas que explicam a transformação do *EOI Standard* em costume internacional são: (i) a elevada aptidão das disposições convencionais referentes ao *EOI Standard* para transformação em costumes internacionais; (ii) e a sua adequação com a noção atual de soberania fiscal; (iii) a sua capacidade de equacionamento dos interesses envolvidos, tanto dos países em desenvolvimento quanto dos contribuintes. No tocante ao Direito Brasileiro, vislumbramos não apenas a possibilidade da aplicação direta pelas cortes brasileiras do costume internacional, a adequação dos seus elementos com o texto constitucional, e também a inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 199 do CTN.

No presente momento, cumpre que sejam feitas algumas breves observações acerca do dever jurídico internacional de cooperação em matéria fiscal, amparado no Direito Internacional Costumeiro, ora postulado.

O dever jurídico internacional possui caráter dinâmico

A primeira característica que dever se destacada do dever jurídico de cooperação fiscal internacional defendido nesta tese é o fato de que ele possui natureza dinâmica. Ou seja: o seu conteúdo por se alterar no tempo, de modo a reduzir ou, ainda, ampliar o seu escopo. A razão que justifica esta afirmação é o fundamento do dever jurídico ora defendido em um costume internacional.

Sendo o costume internacional formado a partir da prática e da *opinio juris* internacional, uma vez que estes elementos se alterem, o próprio conteúdo do costume internacional se altera. Assim, o que, hoje, constitui o que nós consideramos como o conteúdo do dever jurídico de cooperação fiscal internacional poderá, ou bem deixar de existir no futuro, ou bem sofrer um processo de ampliação, ao ceder espaço para novas obrigações jurídicas de caráter específico.

Este é o caso, por exemplo, da troca de informações na modalidade automática (*AEOI Standard*) e dos planos de ação n° 05 e 13 do BEPS, os quais nós vislumbramos como estando em estágio mais avançado no processo de formação costumeira, de modo que, em um futuro próximo, poderão vir a compor o dever jurídico ora defendido.

Caso, por exemplo, outras formas de cooperação venham a ganhar importância no futuro, de modo a superar ou a tornar a transparência e troca de informações, na modalidade a pedido (*EOI Standard*), desnecessária, e este fato for refletido na prática e na *opinio juris* dos Estados, nada impede que o conteúdo do dever jurídico ora postulado seja, em ampla medida, modificado.

Acreditamos, no entanto, que a transparência troca de informações para fins fiscais observará, nos próximos anos, um aprofundamento, do ponto de vista da prática internacional, em direção às demais modalidades de troca de informações – *i.e.*, automática e espontânea.

O dever jurídico internacional pode ser total ou parcialmente revogado

Um costume internacional pode, com efeito, ser revogado, seja pelo desaparecimento dos elementos objetivo e subjetivo que o fundamentam, seja pela superveniência de um outro costume internacional igualmente específico e posterior, seja, ainda, por uma convenção internacional. Deve-se ter em mente que não há hierarquia entre as fontes de produção de Direito Internacional.

O que hoje é objeto de relativo consenso internacional em termos de cooperação poderá, no futuro, deixar de sê-lo. Convém destacar, neste ponto, que a natureza jurídica dos atos contrários aos costumes internacionais estabelecidos congrega duas faces: por um lado, atos estatais contrários ao um costume internacional não deixam de ser um atos ilícitos internacionais passíveis da aplicação do instituto da responsabilidade internacional; mas, por outro lado, eles não deixam de ser, também, atos aptos a fazerem parte de uma prática a qual, tornando-se uniforme, frequente e geral, levará à revogação do referido costume.

Neste caso, o costume é revogado pelo desaparecimento do elemento objetivo que lhe deu suporte anteriormente. Daí ser correto concluir que obrigações jurídicas decorrentes de costume internacional se extinguem a depender da conduta e da convicção jurídica dos Estados. Em outras palavras: se o que hoje é consenso, deixar de ser consenso amanhã, a obrigação jurídica costumeira se extingue.

Não é possível, no entanto, que os Estados venham a se tornar objetores persistentes após a formação do costume internacional. Uma vez formado, e não tendo havido a objeção persistente por parte de determinado Estado, este costume internacional ser-lhe-á plenamente aplicável.

Os costumes internacionais podem, também, ser revogados, conforme pontuamos anteriormente, em razão da sua superação por um novo costume, igualmente específico, no tocante à temática regulada, e posterior. Digamos, a título ilustrativo, que em um futuro próximo a transparência e a troca de informações na modalidade a pedido venha a ser totalmente substituída pela troca de informações automática ou espontânea – o que nós não cremos que ocorrerá. Neste caso, um costume internacional novo poderá se formar tendo por conteúdo estas duas outras modalidades de troca de informações, de modo a revogar a primeira.

Evidentemente, a revogação de um costume internacional por outro não dispensa o desaparecimento dos requisitos objetivo e subjetivo do primeiro enquanto condição necessária para tanto. Sob esta perspectiva, pode-se dizer que, não tendo deixado de se fazerem presentes a "prática geral" e *opinio juris*, um costume internacional não é incompatível com o novo costume que lhe sucede no tempo, de modo que ambos coexistirão, sem haver revogação.

É plenamente possível, ainda, que um costume venha a ser revogado em razão da celebração de uma convenção internacional posterior, dispondo sobre a mesma matéria – *i.e.*, de modo igualmente específico – porém contrariamente ao conteúdo das obrigações jurídicas costumeiras. Neste caso, não se trata de uma convenção internacional que codifica costumes internacionais, situação para a qual se aplica a *teoria das obrigações paralelas*, em que subsistem as obrigações de ambas naturezas, costumeira e convencional.

Estas breves considerações visam a demonstrar que, longe de ter a sua perpetuidade garantida, o dever jurídico internacional poderá ser parcial ou totalmente revogado no futuro. No entanto, em razão da solidez dos elementos evidenciários da prática e da *opinio juris* internacional, somos céticos quanto a esta possibilidade em um futuro próximo. O mais provável é, em verdade, o fenômeno oposto, ou seja, que o dever jurídico de cooperação fiscal internacional ora defendido venha a ter o seu conteúdo expandido, de modo a agregar novas obrigações jurídicas internacionais.

Não se pode negar a cooperar com fundamento no argumento da soberania fiscal

Deve-se afastar, de uma vez por todas, o argumento da soberania fiscal enquanto escudo protetor contra qualquer forma de cooperação fiscal internacional, sobretudo aquela que, a nosso ver, passou a compor o Direito Internacional Costumeiro.

Em primeiro lugar, a soberania fiscal absoluta é um mito. Em verdade, desde o surgimento deste conceito, tal como o compreendemos desde a era moderna, a soberania nacional é relativa (ainda que em sua feição "quase absoluta"), haja vista a necessária regulação da coexistência dos diversos Estados Soberanos, o que ocorreu através do desenvolvimento do Direito Internacional. Esta ideia original de soberania, com efeito, passou por uma constante redefinição no tocante ao seu conceito ao longo do tempo, tal como a sua análise histórica revela.

Após a globalização recente, a soberania nacional passou por um processo bastante acentuado de relativização, em todas as suas dimensões. Na esfera tributária, observou-se a crescente relevância dos fatores externos no exercício interno do poder de tributar. Os Estados se tornaram muito interdependentes no tocante ao exercício do seu poder de tributar.

A ideia de interdependência é o fundamento para a cooperação fiscal internacional e, portanto, a negação do recurso ao argumento da soberania fiscal como subterfúgio a qualquer tentativa de se conduzir uma política tributária pautada pela antiga concepção de "soberania exclusiva" que, hoje, já não encontra mais espaço na comunidade internacional.

O Direito Internacional, destinado a regular justamente esta condição de interdependência global através da promoção da cooperação internacional, atribui efeitos jurídicos a determinadas práticas dos Estados. Assim, estando presentes as condições necessárias para que, dessas práticas, surjam normas jurídicas, aptas a vincular a universalidade dos sujeitos de Direito Internacional, não se pode negar a cooperar. A cooperação internacional, em matéria fiscal, se torna, neste sentido, uma obrigação jurídica, tal como postulamos.

Isso significa reconhecer que a "soberania fiscal" perdeu completamente a sua relevância enquanto mecanismo de defesa da liberdade dos Estados em perseguir suas próprias políticas, sem interferência externa?

A resposta a esta questão deve ser negativa. A "soberania fiscal" continua tendo a sua relevância, não para determinar se o Estado deve ou não cooperar, mas para determinar o *conteúdo* desta cooperação. Ou seja: a soberania fiscal não se presta a determinar *se* os Estados irão cooperar, mas *em que termos*. Não é por outra razão que as tentativas de cooperação internacional que digam respeito às normas substanciais – *i.e.*, de determinação dos critérios das hipóteses de incidência tributária – não tiveram notável êxito, até o presente momento.

A cooperação fiscal através da harmonização das legislações tributárias sofreu, com efeito, grande resistência, conforme revela a dificuldade de se obter uniformidade quanto às

medidas recomendadas no âmbito do Projeto de combate ao BEPS que requerem alteração das convenções internacionais em vigor. Antes disso, o Projeto de combate à Concorrência Fiscal Lesiva também já anunciava a dificuldade que se encontraria em qualquer tentativa de harmonização fiscal internacional, ainda que relativa a aspectos mínimos das legislações tributárias, tal como o requisito da presença substancial para a concessão de regimes fiscais privilegiados.

Entendemos ser de fundamental importância, neste sentido, que se reconheça ao conceito de "soberania fiscal" o seu devido peso enquanto argumento válido para a recusa à cooperação fiscal internacional, sem incorrer no risco de superestimar ou subestimar a sua função retórica.

A implementação do costume internacional deve ocorrer pelas cortes nacionais, na ausência de uma corte tributária internacional

Cada Estado possui a sua própria disciplina jurídica a respeito do reconhecimento e aplicação de costumes internacionais pelas suas cortes judiciais. No entanto, a tradição jurídica de diversos países – dentre os quais, o Brasil – demonstra que os costumes internacionais podem ser diretamente aplicáveis pelas cortes judiciais nacionais, sem a exigência de qualquer ato legislativo que o incorpore ao Direito Interno.

Neste sentido, entendemos que o dever jurídico de cooperação fiscal internacional ora defendida deverá ser aplicado pelas cortes judiciais nacionais se e quando um Estado vier a negar a troca de informações na modalidade a pedido, ou vier a introduzir normas de Direito Tributário Internacional no seu ordenamento jurídico em desrespeito aos princípios apontados como limites à produção de tais normas.

Há, no entanto, uma proposta que vem sendo apontada pela literatura especializada e que nos parece bastante oportuna.

Com efeito, diversos autores defendem a criação de um *tribunal fiscal internacional*, como medida destinada a assegurar que conflitos relativos à aplicação e interpretação de convenções internacionais destinadas a eliminar a dupla tributação da renda sejam devidamente solucionados através da arbitragem internacional[1169].

[1169] Veja-se, apenas a título de exemplo: BAKER, Philip. Establishing a New International Framework. In: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (eds.) *International Arbitration in Tax Matters*, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 475-476.

A ideia é inovadora e, de fato, seria capaz de estimular a arbitragem em matéria tributária enquanto etapa subsequente ao procedimento amigável, para eliminar a dupla tributação decorrente, sobretudo, da aplicação de normas de preços de transferência por cada um dos Estados envolvidos. O seu desenho institucional é, neste sentido, fator-chave para a conciliação dos interesses de todos os atores internacionais em questão, *i.e.*, dos contribuintes e dos países desenvolvimento, emergentes e em desenvolvimento.

A nosso ver, a proposta, conquanto louvável, deveria ter o seu escopo ampliado. Em vez de prover a estrutura institucional necessária, apenas, para que apenas questões relativas à dupla tributação da renda sejam levadas para a arbitragem, entendemos que o ideal seria que a corte a ser criada possuísse jurisdição para conhecer e julgar qualquer questão relativa ao descumprimento de obrigações jurídicas internacionais, inclusive aquelas cuja origem são costumes internacionais e princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações civilizadas.

A criação de um *tribunal fiscal internacional* também seria um passo importante para se buscar a unidade do Direito Internacional, no tocante à disciplina das questões tributárias, reduzindo, portanto, a sua fragmentação. Buscar-se-ia, desse modo, assegurar a eficácia do ordenamento jurídico internacional, na medida em que a aplicação das disposições do Direito Internacional não mais ficaria exclusivamente a cargo dos Estados.

Deve-se reconhecer, no entanto, que a submissão a um tribunal fiscal internacional só seria possível caso os Estados manifestassem o seu consentimento para tanto, através da celebração de uma convenção internacional de natureza multilateral.

Notas finais

Esperamos que, com esta tese, tenhamos, inovado em nossa abordagem (pouco comum no universo acadêmico do Direito Tributário) ao abordarmos o tema da cooperação fiscal internacional – tão discutida nacional e internacionalmente – sob a perspectiva das fontes não convencionais do Direito Internacional Público, geralmente "esquecidas" pelo tributarista.

REFERÊNCIAS

Livros, artigos acadêmicos e relatórios de organizações e fóruns internacionais

ACCIOLY, Hidelbrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. *Manual de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2016.

AFANDI, Romy. The Role of the Work of the Global Forum of Transparency and Exchange of Information. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole (Edts.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDENAS, M.; BJORGE; E. *A farewell to fragmentation: Reassertion and convergence in international law*. New York: Cambridge University Press, 2015.

ANDRADE, Agenor Pereira de. *Manual de Direito Internacional Público*. 2ª edição, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

ANTÓN, Ricardo García. The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue. In: *World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, February 2018.

_____. Untangling the Role of Reservations in the OECD Multilateral Instrument: The OECD Legal Hybrids. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD. 2017 (october).

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. Livre II. Fayard. 1972.

AULT, Hugh J. Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms. In: *Brooklyn Journal of International Law*, v. 34, 2009, p. 757-781.

AULT, Hugh J.; WEINER Joann M. The OECD's Report on Harmful Tax Competition. In: *National Tax Journal*, v. 51, n. 3, September 1998.

AVI-YONAH, Reuven S. All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation. In: *Virginia Tax Review*, v. 25, n. 02, 2005.

_____. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crises of the Welfare State. In: *Harvard Law Review*, v. 113, n. 07, 2000.

_____. *International Tax as International Law: an Analysis of the International Tax Regime*. New York: Cambridge University Press, 2007.

_____. International Taxation of Electronic Commerce. In: *Tax Law Review*, v. 52, New York: New York University, 1997;

_____. Tax Competition, Tax Arbitrage and the ITR. In: *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, n. 73, 2007.

_____. The OECD Harmful Tax Competition Report: A retrospective after a decade. In: *Brooklyn Journal of International Law*, n. 34, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18ª edição. São Paulo: Malheiros, 2018.

BAISTROCCHI, Eduardo A. The International Tax Regime and the BRIC World: Elements for a Theory. In: *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 33. New York: Oxford University Press, 2013.

BACKER, Larry Cata. Economic Globalization Ascendant and the Crisis of the State: Four Perspective on the Emerging Ideology of the State in the New Global Order. In: *Berkeley La Raza Law Journal*, v. 17, 2006.

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

_____. *Double Taxation Conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. London: Sweet & Maxwell, 2001.

_____. Establishing a New International Framework. In: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey (eds.) *International Arbitration in Tax Matters*, v. 2. Amsterdam: IBFD, 2016.

BEAULAC, Stéphane. The Social Power of Bodin's Sovereignty and International Law. In: *Melbourne Journal of International Law*, v. 4. Melbourne, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Edipro, 2015.

BODIN, Jean. *On Sovereignty*. Julian H. Franklin Ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1992.

BRAUNER, Yariv. An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation, In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

_____. McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been. In: *Intertax*, v. 46, Issue 1. Netherlands: Kluwer Law International, 2018.

_____. What the BEPS? In: *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, Gainesville: Florida University, 2014.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A Crise da América Latina: Consenso de Washington ou Crise Fiscal*?* In: *Pesquisa e Planejamento Econômico*, n. 21 (1), Brasília: IPEA, 1991.

BRICHAMBAUT, Marc Perrin; DOBELLE, Jean-François; COULÉE, Frédérique. *Leçons de Droit International Public*. 2éme édition. Paris: Presses de Sciences Po et Dalloz, 2011.

BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2012 (august).

BRUGGEN, Edwin van der. State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition. In: *Intertax*, v. 29, Issue 4. Netherlands: Kluwer Law International, 2001.

CARRIÓN, Alejandro J. Rodríguez. *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Tercera Edición. Madrid: Tecnos, 1994.

CASELLA, Paulo Borba. *Contemporary trends on opinio juris and the material evidence of international customary law* (Gilberto Amado Memorial Lecture, apresentada à Comissão de Direito Internacional, em Genebra, em 17 de julho de 2013). Disponível em: http://legal.un.org/ilc/sessions/65/pdfs/2013_amado_lecture_casella.pdf (acesso em 17/12/2018).

_____. *Fundamentos do Direito Internacional Pós-Moderno*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de Fiscalité Internationale*. Paris: Presses Universitaire de France, 2010.

CERNY, Philip G. Reconstructing the Political in a Globalising World: States, Institutions, Actors and Governance. In: Frans Buelens (Edt.) *Globalization and the Nation State*. Massachusetts: Edward Elgar, 1999.

CHARNEY, Jonathan I. International Agreements and the Development of Customary International Law. In: *Washington Law Review*, 1986.

CHRISTIANS, Alisson. BEPS and the Power to Tax. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.*) Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

_____. Hard Law, Soft Law, and International Taxation. In: *Wisconsin International Law Journal*, v. 25, n. 02, 2007.

_____. Sovereignty, Taxation and Social Contract. In: *Minnesota Journal of International Law*, v. 18, 2009.

CHRISTIANS, Alisson; SHAY, Stephen. General Report. In: *Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses - Cahiers de Droit Fiscal International n. 102-A. International Fiscal Association (IFA),* 2017.

COLLIER, Richard. BEPS Action Plan, Action 7: Preventing the Artifical Avoidance of PE Status. In: *British Tax Review*, n. 5. London: Sweet & Maxwell, 2013.

Council Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C2/01).

D'AMATO, Anthony. *The Concept of Custom in International Law*. New York: Cornell University Press, 1971.

DAGAN, Tsilly. Competing for Business. In: *Intertax*, v. 36, issue 5. Amsterdam: Kluwer Law International, 2008.

_____. International Tax and Global Justice. In: *Theoretical Inquiries in Law*, n. 18, 2017.
Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2762110 / http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2762110 (acesso em 09/04/2018).

_____. *The Costs of International Tax Cooperation*. Michigan Law and Economics Research Paper No. 02-007; and University of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 13, 2002.
Disponível em: https://ssrn.com/abstract=315373 / http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373 (acesso em: 04/04/2018)

DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. In: *Intertax*, v. 43, issue 2. Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

DEBORAH. The Legal Relevance of the OECD Standard. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHLER, Nicole. (Edts.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

DE LILLO, Francesco. In Search of Single Taxation: The Twilight of an Idol? In: *Advanced Master's International Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2017.

DEVEREUX, Michael; LORETZ, Simon. What Do We Know About Corporate Tax Competition. In: *National Tax Journal*, n. 66 (3), 2013.

DI LUCIA, Paolo. Territorio dello Stato: tre concetti. In: *Sociologia del Diritto*, v. 34, n. 3, 2007.

DIECKHOFF, Alain. De l'État-Nation à l'État multinational? In: *Droits fondamentaux et citoyenneté: une citoyenneté fragmentée, limitée, ilusoire?* Sous la direction de Michel Coutu et at. Montréal: Éd. Thémis; Onati (Espagne): Institut international de sociologie juridique; Montréal: Université de Montréal, Faculté de Droit, Centre de recherche en Droit Public, 2000.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; FORTEAU, Mathias; PELLET, Alain. *Droit International Public*. 8éme édition. Paris: LGDJ, 2009.

DIXON, Martin. *Textbook on International Law*. 7th edition. United Kingdom: Oxford University Press, 2013.

DOURADO, Ana Paula. *Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies*. EUI Working Paper RSCAS 2013/11, 2013.
Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/RSCAS_2013__11..pdf (acesso em 18/12/2018).

_____. *Governação Fiscal Global*. Coimbra: Almedina, 2018.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor em co-edição com o IBET, 1977.

DUBUT, Thomas. The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda. In: *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015.

DUBUT, Thomas *et al*. Comprehensive Tax Treaties and Tax Information Exchange Agreements: Assessing Exchange of Information Mechanisms to Ensure Transparency in a Globalized World from the Perspective of Developing Countries. In: *Bulletin for International Taxation*, 72. Amsterdam: IBFD, 2018.

DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. *Droit International Public*. Paris: Dalloz, 2016.

DUPUY, René-Jean. Coutume Sage et Coutume Sauvage. In: *Mélanges Offerts a Charles Rousseau*. Paris: Pedone, 1974.

EISENBEISS, Justus. BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. In: *Intertax*, v. 44, Issue 6-7. Netherlands: Kluwer Law International, 2016.

ENGEL, Keith. Tax Neutrality to the Left, International Competitiveness to the Right, Stuck in the Middle with Subpart F. In: *Texas Law Review*, v. 79, 2001.

ENGLMAIR, Vanessa E. The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; Schuch, Josef; STARINGER, Claus (Eds.) *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 4th Edition. Vienna: Linde, 2016.

ESPADAFOR, Carlos María López. *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

EVERS, Maria Theresia; MEIER, Ina; SPENGEL, Christoph. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting? In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014 (june/july).

FALCÃO, Tatiana. Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies. In: *Intertax*, v. 39, issue 12, Netherlands: Kluwer Law International, 2011.

FAULHABER, Lilian. The Trouble with Tax Competition: From Practice to Theory. In: *Tax Law Review*, 71, 2018, p. 24-41.

FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. 2nd edition. New York: Oxford University Press, 2011.

GARBARINO, Carlo; GARUFI, Sebastiano. Transparency and Exchange of Information in International Taxation. In: *Transparency in International Law*. New York: Cambridge University Press, 2013.

GARUFI, Sebastiano. Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behavior a Violation of International Law? In: *Bocconi Legal Studies*, Research Paper No. 2355679, 2013.
Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2355679 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2355679 (acesso em 02/11/2018).

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. Revisada e atualizada por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GOODMUND, Tania. Is International Tax Competition a Good Thing? In: *Australian Tax Forum*, n. 21, Australia, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Globalização e Tributação da Renda Mundial. In: *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, ano 1, n. 2. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Troca Internacional de Informações Fiscais. In: *Sigilos bancário e fiscal*: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Forum, 2011.

GRIBNAU, Hans. Soft law and taxation: EU and international aspects. In: *Legisprudence*, v. II, n. 2, 2008.

GRIMM, Dieter. *Sovereignty: The Origin and Future of a Political and Legal Concept*. Translated by Bellinda Cooper. New York: Columbia University Press, 2015.

GUGGENHEIM, Paul. *Traité de Droit International Public*. Tome I. 10éme édition revue et augmentée. Genève: Librairie de l'Universté, Georg et Cie SA, 1967.

GUPTA, Avinash. The Foreign Account Tax Compliance Act. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

HARRET, Florence. Direito Consuetudinário Tributário ou o costume no direito positivo? Exame dos artigos 100 e 112 do CTN e da aplicação das presunções *hominis* no Direito Tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 184, São Paulo: Dialética, 2011.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HIRST, Paul; THOMPSON, Grahame. The Future of Globalization. In: Jonathan Michie (Edt.) *The Handbook of Globalisation*. UK: Edward Elgar, 2003.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a new PE nexus tax business income on the Era of the Digital Economy. In: *IBFD White Papers*. Amsterdam: IBFD, 2015.

HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária e a recente legislação brasileira. In: *Justiça Tributária* - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

IETTO-GILLIES, Grazia. The Role of Transnational Corporations in the Globalisation Process. In: Jonathan Michie (Edt.) *The Handbook of Globalisation*. UK: Edward Elgar, 2003.

ILC. *Identification of Customary International Law, 2018* (A/CN.4/L.908). Seventieth session. New York, 30 April–1 June and Geneva, 2 July–10 August 2018.

_____. Ways and Means of Making the Evidence of Customary International Law more Readilly Available: Preparatory work within the purview of article 24 of the Statute of the International Law Commission - Memorandum submitted by the Secretary-General. In: *Yearbook of the International Law Commission*, 1949. Disponível em: http://legal.un.org/docs/?path=../ilc/texts/instruments/english/reports/1_4_1950.pdf&lang=E (acesso em 29/06/2018).

JACKSON, Robert H. *Sovereignty: Evolution of an Idea*. Cambridge: Polity Press, 2007.

JONES, John F. Avery. The 1992 OECD Model Treaty: Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 1993 (august).

KALLERGIS, Andréas. *La Compétence Fiscale*. Paris: Daloz, 2018.

KAMMERHOFER, Jörg. *Uncertainty in International Law: A Kelsenian Perspective*. New York: Routledge, 2011.

KAUFMAN, Nancy H. Fairness and the Taxation of International Income. In: *Law & Policy in International Business*, v. 29, 1998.

KELSEN, Hans. Théorie du Droit International Coutumier. In: *Revue Internationale de la Théorie du Droit*, 1939.

_____. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KNITTEL, Mathias Benedict. Articles 25, 26 and 27: Administrative Cooperation. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*. Vienna: Linde, 2011.

KÖCHE, Rafael. Costume fiscal e a normatividade das práticas reiteradas da Administração: uma leitura sistêmica do Direito Tributário. In*: Revista Direito GV*, nº 21, 2015.

KOSKENNIEMI, Martti. The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics. In: *Modern Law Review*, v. 70, n. 01, 2007.

KRISTOFFERSOSON, Eleonor; PISTONE, Pasquale. General Report. In: KRISTOFFERSOSON, Eleonor; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; STORCK, Alfred (Edts.) *Tax Secrecy and Tax Transparency: The Relevance of Confidentiality in Tax Law* (Part I). Frankfurt: PL Academic Research, 2013.

KUMM, Mattias. The Legitimacy of International Law: a Constitutionalist Framework of Analysis. In: *The European Journal of International Law*, v. 15 n. 5, 2004.

LAFER, Celso. *Direito Internacional*: um percurso no Direito no Século XXI, v. 2. São Paulo: Atlas, 2015.

LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2013.

LEAGUE OF NATIONS. *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*. Document F.212. February, 7th 1925.

_____. *Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Document C.562.M.178.1928.II. October, 1928.

_____. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Fifth Session*. Document C.252.M.124.1935.II.A. June, 1935.

_____. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Forth Session*. Document C.399.M.204 June, 1933.

_____. *Fiscal Committee Report to the Council on the Work of the Committee: Ninth Session*. Document C.181.M.110.1939.II.A. June, 1939.

_____. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. Document C.88.M.88.1946.II.A. November, 1946.

_____. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.

_____. *Treaty Series: Publicantion of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CLXIII, 1933-1934.

_____. *Treaty Series: Publicantion of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CLXXXIV, 1938.

_____. *Treaty Series: Publicantion of Treaties and International Engagements registered with the Secretariat of the League of Nations*. Volume CXLI, 1933-1934.

LENNARD, Michael. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration. In: *Intertax*, v. 44, Issue 10. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016.

LESCANO, Andreas Fischer, TEUBNER, Gunther. Regime Collisions: The Vain Search for Legal Unity in the Fragmentation of Global Law. In: *Michigan Journal of International Law,* v. 25, Translated by Michelle Everson. 2004.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Reglas y compás: metodologia para un trabajo jurídico sensato. In: *Observar la ley – ensayos sobre la metodologia de la investigación jurídica*. Edición de Christian Courtis. Madrid: Trotta, 2006.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. O Brasil é dualista? Anotações sobre a vigência de normas internacionais no ordenamento brasileiro. Brasília: *Revista de Informação Legislativa*, v. 46, n. 184, 2009.

MACCORMICK, Neil. *Questioning Sovereignty: Law, State and Nation in the European Commonwealth*. New York: Oxford University Press, 2002.

MARTHA, J. Silvestre Rutsel. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publication, 1989.

MBUYI, Benjamin Mulamba. *Introduction à l'étude des sources modernes du Droit International Public*. Canada: Les Presses de L'Université, 1999.

MCLURE JR, Charles E. Globalization, Tax Rules and National Sovereignty. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 55, n. 08, Amsterdam: IBFD, 2001.

MCRAE, D. M. Sovereignty and the International Legal Order. In: *Western Ontario Law Review*, n. 10, Canada, 1971.

MELLO, Celso D. Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 1º Volume. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MUSGRAVE, Peggy. Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation. In: *Brook. Journal of International Law*, v. XXVI:4, 2001.

NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internationalização, Integração e Globalização Económicas. In: *Revista de Direito Público*, nº 6, Brasília: IDP, 2004.

_____. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015.

NASSER, Salem Hikmat. *Fontes e Normas do Direito Internacional*: Um Estudo sobre a Softlaw. São Paulo: Atlas, 2005.

NEVE, Leo E.C. The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. In: *Erasmus Law Review*, n. 10. 2017.

NIEMINEN, Martti. Dual role of the OECD Commentaries – Part I. In: *Intertax*, v. 43, Issue II, Netherlands: Kluwer Law International, 2015, p. 638-639.

OECD. *2015 Note on Assessment Criteria,* 2015, p. 02-03. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/d1da409bb167e603aa404f7f1a7445eb#default (acesso em 06/09/2018).

_____. *2016 Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews*. 2016. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/3a4dca676433deb37b910032fa0848ba#default (acesso em 10/09/2018).

_____. *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*, 2016. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default (acesso em 05/09/2018).

_____. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Standard*. Paris: OECD Publishing, 2009.

_____. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002.

_____. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Automatic Exchange of Information: Implementation Report 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017.

_____. *Background Brief: Inclusive Framework on BEPS*. 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf (acesso em 09/10/2018).

_____. *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion andProfit Shifting Project*. OECD, 2014. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement. (acesso em 26/10/2018)

_____. Global Forum on Taxation: A Process for Achieving a Global Level Playing Field (Report of Berlin Meeting on June 3rd and 4th 2004). Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf (acesso em 21/08/2018).

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

_____. *Harmful Tax Competition*: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing, 1998.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2000.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2003.

_____. *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report*. Paris: OECD Publishing, 2007.

_____. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Model Tax Convention on Income and on Capital – condensed version (as it read on 21 November 2017)*. Paris: OECD Publishing, 2017.

_____. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. 2016.
Disponível em: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (acesso em 08/10/2018).

_____. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf (acesso em 09/10/2018).

_____. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. 1st Edition. Paris: OECD Publishing, 2014.

_____. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*. Disponível em: http://www.eoi-tax.org/keydocs/64b16f519e656fc34a7fe299bf9b41d9#default (acesso em 21/08/2018).

_____. *Tax-Cooperation: Towards a Level Playing Field – 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation*. Paris: OECD Publishing, 2006.

_____. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2007 Assessment by the Global Forum on Taxation*. Paris: OECD Publishing, 2007.

_____. *Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*. Paris: OECD Publishing, 2009.

_____. *Tax Co-Operation 2010*: *Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing, 2010.

_____. *Tax Sparing: a Reconsideration*. Paris: OECD Publishing, 1997.

_____. *Tax Transparency 2012: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2012.

_____. *Tax Transparency 2013: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Tax Transparency 2014: Report on Progress*. Paris: OECD Publishing, 2014.

_____. *The OECD's Project on Harful Tax Practices*: The 2001 Progress Report. Paris: OECD Publishing, 2001, p. 09-10.

_____. *The OECD's Project on Harful Tax Practices*: The 2004 Progress Report. Paris: OECD Publishing, 2004, p. 05-11.

_____. *The OECD's Project on Harful Tax Practices*: The 2006 Progress Report. Paris: OECD Publishing, 2006, p. 02-06.

_____. *Thin capitalisaion report adopted by the OECD Council on 26 november 1986* (Anexo R dos Comentários à Convenção-Modelo da OCDE).

_____. *Towards Global Tax Co-operation*: *Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Paris: OECD Publishing, 2000.

_____. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Transfer Princing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 1995.

_____. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD/COUNCIL OF EUROPE. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by 2010 Protocol*. Paris: OECD Publishing, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OWENS, Jeffrey. Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters. In: *Bulletin for International Taxation*. Netherlands: IBFD, 2009.

_____. Tax Competition: To Welcome or Not? In: *Tax Law Review*, n. 66, 2012.

PANAYI, Christiana HJI. The ATAD's CFC Rule and Its Impact on the Existing Regimes of EU Member States. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis (Edts.) *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O Novo Regime de Tributação em Bases Universais das Pessoas Jurídicas Previsto na Lei nº 12.973/2014: as Velhas Questões foram Resolvidas?* In: Direito Tributário Atual, nº 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015.

PIJL, Hans. State Responsability in Taxation Matters. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2006.

PISTONE, Pasquale. Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspectives of an EU Academic. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2013 (april-may).

PLEIJSIER, Arthur. The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? In: *Intertax*, v. 43, Issue 2, Amsterdam: Kluwer Law International, 2015.

RAAD, Kees van. *Model Income Tax Treaties: a comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), the United Nations (1980) and the United States (1981)*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983.

_____. *Nondiscrimination in International Tax Law*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1986.

RAINSFORD, Kyle. Tax Treaties with Tax Havens: The hidden tax break. In: *Auckland University Law Review*, v. 17, 2011.

RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Estado e Nação: novas relações? In: *Política Externa*, v. 13, n. 1. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público – Curso Elementar*, 16ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016.

RIGAUT, Aloys. Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2016.

RIGONI, João M. M. The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage. In: *Intertax*, v. 45, n. 3. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017;

RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. In: *Boston College Law School Faculty Papers*. Paper 237, 2009. Disponível em: http://lawdigitalcommons.bc.edu/lsfp/237 (Acesso em: 06/12/2017).

ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International tax Imperialism'. In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) Tax Sovereignty in the BEPS Era. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

_____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ROENNE, Christian Freiherr von. The very beginning: the first tax treaties. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.). *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*. Vienna: Linde, 2011.

ROIN, Julie. Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. In: *The Georgetown Law Journal*, n. 89, 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001.

_____. Harmful Tax Competition. In: *Intertax*, v. 27, issue 10. Netherlands: Kluwer Law International, 1999.

_____. *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2004.

ROSENBLOOM, David. International Tax Arbitrage and the 'International Tax System', The David R. Tillinghast Lecture. In: *Tax Law Review*, v. 53. New York: New York University, 2000.

ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum, In: *Florida Tax Review*, v. 15, n. 02, 2014.

ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar. In: *Estudos em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

ROUSSEAU, Charles. *Droit International Public*. Tome I: Introduction et Sources. France: Sirey, 1971.

RUIZ, María Amparo Grau. Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014 (October).

SACCHETTO, Claudio. A Cooperação Fiscal Internacional: A Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão. In: *Direito Tributário Atual*, n° 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda: entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes. In: Revista Direito Tributário Atual, nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014.

SANTOS, Ramon Tomazela; TAKANO, Caio Augusto. O "Foreign Account Tax Compliance Act" (Fatca) e os seus Impactos no Ordenamento Jurídico Brasileiro: Reflexões a partir das Perspectivas da Efiência, da Praticabilidade e da Proporcionalidade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 226, São Paulo: Dialética, 2014.

SASSEVILLE, Jacques. The Role and Evolution of Reservations, Observations, Positions and Alternative Provisions in the OECD Model. In: MAISTO, Guillermo (Edts.) *Departures from the OECD Model and Commentaries: Reservations, Observations and Positions in EU Law and Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Chapter 4: Brazil. In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (edts.) *BRICS and the emergence of International Tax Cooperation*. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 43-45.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação. In: *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. São Paulo: Lex Produtos Jurídicos, 2014.

_____. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. The BEPS Project: Still a Military Approach. In: *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018.

_____. Tax Sparing: A Reconsideration of the Reconsideration. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Org.). *Tax, Law and Development*. 1ed. Cheltenham: Edward Elgar, 2013.

_____. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. In: Intertax, v. 42, Netherlands: Kluwer Law International, 2014, p. 682-694.

_____. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. In: *Direito Tributário Atual*, v. 17, São Paulo: Dialética/IBDT, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplificação do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al* (Coord.) *Transparência Fiscal e Desenvolvimento*: Homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

_____. Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System. In: *British Tax Review*, n. 05. London: Sweet & Maxwell, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution. In: *Derecho Tributario y Derechos Humanos – Diálogo en el México y el Mundo*. JIMÉNEZ, César Alejandro Ruiz (Coord.). Tirant lo blanch: Ciudad de México, 2016.

_____. Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? In: CHRISTIANS, Alisson; ROCHA, Sérgio André (Edts.) Tax Sovereignty in the BEPS Era. Netherlands: Wolters Kluwer, 2017.

SHAVIRO, Daniel. Repensando o crédito tributário estrangeiro. In: *Revista Tributária das Américas*, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. The Two Faces of the Single Tax Principle. In: *Brooklyn Journal of International Law*, v. 41, n. 3, New York: Brooklyn Law School, 2016.

SHAW, Malcom N. *Direito Internacional*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, Lenita Ananias do Nascimento, Antônio de Oliveria Sette-Câmara. Coordenação e revisão da tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

SHRIVASTAV. Pramila. BEPS: A Developing Country Perspective. In*: International Tax Review*, n° 26, 2015 (october).

SMEETS, Maarten. Globalization of International Trade and Investment. In: Frans Buelens (Edt.) *Globalization and the Nation State*. Massachusetts: Edward Elgar, 1999.

SOOS, Piroska E. *The Origins of Taxation at Source in England*. Amsterdam: IBFD. 1997.

SOUZA, Ielbo Marcus Lobo de. Direito Internacional Costumeiro. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2001.

STERN, Brigitte. La Coutume au coeur du Droit International: quelques réflexions. In: *Mélanges Offerts a Paul Reuter*. Le Droit International: Unité et Diversité. Paris: Pedone, 1981.

STIRLING-ZANDA, Simonetta. *L'application judiciaire du droit international coutumier: étude compare de la pratique européenne*. Zurique: Schulthess, 2000.

TANZI, Vito. *Taxation in an Integrating World*. Washington: The Brookings Institution, 1995.

TELLO, Caroll. FATCA: Catalyst for Global Cooperation oin Exchange Tax Information. In: *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2014.

THIRLWAY, H. W. A. *International Customary Law and Codification:* an examination of the continuing role of custom in the present period of codification of international law. Leiden: A. W. Sijthoff, 1972.

TIEBOUT, Charles. A Pure Theory of Local Expenditure. In: *The Journal of Political Economy*, 64, n. 05, 1956.

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

_____. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRAVERSA, Edoardo; FLAMINI, Alessandra. Patent Boxes before and after BEPS Action 5. In: *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD, 2018.

UNITED NATIONS. *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts, with Commentaries of 2001*, 2008.
Disponível em: http://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/9_6_2001.pdf (acesso em 20/05/2018).

_____. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: UN, 2011.

VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism. In: *World Tax Journal*, v. 7, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2015.

_____. Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework fo the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 03, Amsterdam: IBFD, 2018.

VALDERRAMA, Irma Mosquera *et al*. Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency. In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2018.

VALKAMA, Maria. The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. In: *International Tax and Business Lawyer*, v. 4:1, 1986.

_____. *On double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law, 1991.

_____. World-wide *v*. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. In: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1988.

WEIL, Prosper. Towards a Relative Normativity in International Law? In: *American Journal of International Law*, v. 77, 1983.

WEINERT, Matthew S. *Democratic Sovereignty*: Authority, Legitimacy, and State in a Globalizing Age. New York: University College London Press, 2007.

WEST, Craig. References to the OECD Commentaries in tax treaties: a steady march from 'soft law' to 'hard law'? In: *World Tax Journal*, v. 09, n. 01, 2016.

WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. *Global Tax Governance: Work in Progress?* Florence: European University Institute, 2011.

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

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

_____. Troca Internacional de Informações: As Novas Tendências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 13, Dialética: São Paulo, 2009.

Casos analisados da CIJ e CPJI

UNITED NATIONS. Asylum Case (Colombia v. Peru), Judgment of November 20th, 1950. In: *ICJ Reports*, 1950.

_____. Case concerning military and paramilitar activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America), Merits. Judgment of 27/06/1986, In: *ICJ Reports*, 1986.

_____. Case concerning the application of the Convention on the Prevention and Punishment of the Crime of Genocide (Bosnia and Herzegovina *v*. Servia and Montenegro). Date of Judgment: 26 February 2007. In: *ICJ Reports of Judgments, Advisory Opinions and Orders*, 2007.

_____. Case concerning the Continental Shelf (Lybian Arab Jamahiriya *v*. Malta), Judgment of June 3rd 1985. In: *International Court of Justice Reports*, 1985.

_____. Case concerning the delimitation of the maritime boundary in the Gulf of Maine area (Canada *v*. United States of America), Judgment of 12 October 1984. In: ICJ Reports, 1986

_____. Case concerning the diferences between New Zealand and France concerning the interpretation or application of two agreements concluded on 9 July 1986 between the two States and which related to the problem arising from the Rainbow Warrior Affair (New Zealand *v*. United States), Date of Judgment: April 30th, 1990. In: *Reports of International Arbitral Awards*, Volume XX, 2006.

_____. Case concerning the Factory at Chorzów (Germany *v*. Poland), Date of Judgment: July 26th, 1927. In*: Publications of the Permanente Court of International Court*., Series A, n. 09, 1927.

_____. Case concerning the right of passage over indian territory (Portugal *v*. India), Judgment of 12 of April 1960. In: *ICJ Reports,* 1960.

_____. Fisheries Case (United Kingdom v. Norway). Judgment of 18/12/1951. In: *ICJ Reports*, 1951.

_____. Island of Palmas Case (Netherlands *v*. U.S.A.). In: *Reports of International Arbitral Award***,** V. II, 2006.

_____. North Sea Continental Shelf Case (Federal Republic of Germany *v*. Denmark and Netherlands). Date of Judgment: February 20th, 1969. In: *Reports of Judgments, Advisory Opinions and Orders*, 1969.

_____. The Case of S.S. Lotus (Turkey *v*. France). In: *Publications of the Permanent Court of International Justice*. Series A, n. 10. 1927.

Casos analisados da jurisprudência da CJUE

C-240/90, Federal Republic of Germany *v*. Commission of the European Communities, Judgment of the Court, 27 October 1992.

C-46/93 e C-48/93, Brasserie du Pêcher and Factor-tame *v*. Federal Republic of Germany and The Queen *v*. Secretary State of Transport, Judgment of the Court, 05/03/1996.

C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 e C-190/94, Dillenkofer and Others *v*. Federal Republic of Germany, Judgment of the Court, 08/10/1996.

C-283/94, C-291/94 e C-292/94, Denkavit and Others *v*. Bundesamt für Finanzen, Judgment of the Court (Fifth Chamber), 17/10/1996.

C-250/95, Futura, Singer *v*. Administration des Contributions, Judgment of the Court, 15 May 1997.

C-319/96, Brinkmann Tabakfabriken *v*. Skatteministeiet, Judgment of the Court (Second Chamber), 24/09/1998.

C-55/98, Skatteministeriet *v*. Bent Vestergaard, Judgment of the Court (Sixth Chamber), 28 October 1999.

C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd. *v*. Commissioners of Inland Revenue, Judgment of the Court (Grand Chamber), 12 September 2006.

C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation *v*. Commissioners of Inland Revenue. Judgment of the Court (Grand Chamber), 13 March 2007.

C-101/05, Skatteverket *v*. A, Judgment of the Court (Grand Chamber), 18 December 2007.

C-231/05, OyAA, Judgment of the Chamber (Grand Chamber), 18 July 2007.

C-318/07, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid, Judgment of the Court (Grand Chamber), 27 January 2009.

C-311/08, Société de Gestion Industrielle SA (SGI) *v*. État belge, Judgment of the Court (Third Chamber), 21 January 2010;

C-436/08 and C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Österreichische Salinen AG *v*. Finanzamt Linz, Jugdment of the Court (Third Chamber), 10 February 2011.

Casos analisados da jurisprudência do STF e STJ

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n° 3.143/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Segunda Turma. Data do Julgamento: 20/06/1990, DJ: 06/08/1990.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Apelação Cível n° 9.636-3/SP. Relator: Ministro Sydney Sanches. Data do julgamento: 31/05/1989. DJ: 24/10/1990.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Apelação Cível Originária n° 298/DF. Relator: Ministro Soares Muñoz. Data do julgamento: 14/04/1982. DJ: 17/12/1982.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 543.943/PR. Relator: Ministro Celso de Mello. Segunda Turma. Data do Julgamento: 30/11/2010, DJE: 15/02/2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n° 229.096-0/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão (originário) e Ministra Cármen Lúcia (relatora para o acórdão). Tribunal Pleno. Data do Julgamento: 16/08/2007, DJE: 11/04/2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 601.314-SP. Rel. Ministro Edson Fachin. Plenário. Data do Julgamento: 17/02/2016.

Principais sítios eletrônicos pesquisados

CIJ: https://www.icj-cij.org/

CJUE: http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=en

OCDE: http://www.oecd.org/

ONU: http://www.un.org/en/index.html

STF: http://portal.stf.jus.br/

STJ: http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ

Portal do EOI Standard: http://www.eoi-tax.org/#default

Portal do AEOI Standard: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/

Constituição Federal: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Legislação federal: http://www4.planalto.gov.br/legislacao/