

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**

**Compartilhamento internacional de informações tributárias: Estruturas atuais e reflexos aos contribuintes**

**Mateus Tiagor Campos**

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 29.10.2021

## **1. TEMA, CONTEXTO, QUESTÃO CENTRAL DE PESQUISA**

### **1.1. Contextualização e delimitação de escopo**

No curso dos anos, diversas estruturas supranacionais foram implementadas para a troca de informações tributárias entre países, no intuito de permitir a identificação de fluxos de capitais merecedores de maior atenção por parte das autoridades fiscais de cada nação, servindo estes, idealmente, como defesa dos estados contra planejamentos tributários abusivos.

Neste contexto, uma das primeiras estruturas implementadas foram os Acordos para Evitar a Dupla Tributação (“ADTs”), contando com dois modelos de ADTs com amplo uso global - Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) - *Model Tax Convention*<sup>1</sup> -; e Modelo da Organização das Nações Unidas (“ONU”) – *Model Double Taxation Convention*<sup>2</sup>.

O Brasil tem firmado diversos Acordos para Evitar a Dupla Tributação (“ADTs”) desde o início do Século XX, sendo essa uma ferramenta amplamente disseminada entre os países, visando proteger os investimentos e atividades realizadas por contribuintes sujeitos a jurisdições distintas, bem como resguardar e limitar os direitos de tributação de cada uma das nações signatárias.

---

<sup>1</sup> Disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page8](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page8). Acessado em 04/07/2021.

<sup>2</sup> Disponível em [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model\\_2017.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf). Acessado em 04/07/2021.

Sobre o tema, ambos os modelos possuem cláusulas – Cláusula 26 de cada modelo – que estabelecem a possibilidade de troca de informações tributárias entre os países signatários, determinando que a estas informações serão garantidas diversas proteções, visando evitar danos aos direitos dos contribuintes envolvidos.

Neste sentido, os modelos estabelecem, de maneira resumida, que as informações serão enviadas apenas quando necessárias para aplicar as disposições dos ADTs e das leis internas dos países signatários relativas a impostos objeto dos ADTs, não se estendendo a outros tipos de uso, como, por exemplo, para cobrança de outros tributos ou ainda para fins penais.

Não obstante, devido a tais proteções e procedimentos internos para acesso às informações, somadas ao aumento da dinâmica comercial e criação de planejamentos tributários mais elaborados, as disposições dos ADTs se mostraram ineficazes em seu intuito principal, possibilitando que os particulares seguissem suas atividades colocando as autoridades fiscais nacionais em situação precária para identificação de informações sobre capitais após saída de suas fronteiras.

À luz de tais fatos, cada país passou a modificar seu arcabouço legislativo, no intuito de exigir maiores e mais detalhadas informações dos contribuintes em suas jurisdições, porém ainda se mantinham, em regra, limitados ao fato de que estes esforços descoordenados possibilitavam que os contribuintes contornassem eventuais onerações sob este modelo.

Como exceção a esta limitação de poderes ao nível nacional, temos o *Foreign Account Tax Compliance Act* (“FATCA”), lei criada nos EUA, que determinava a obrigatoriedade de fornecimento de informações de cidadãos e empresas estadunidenses por todas as instituições financeiras atuantes nos EUA, independentemente da localidade em que as movimentações ocorressem.

O sucesso de tal medida decorre do fato de que o FATCA estabeleceu como sanção às instituições financeiras que não fornecessem tais informações que estas não mais poderiam atuar nos EUA, forçando a sua retirada de um dos maiores e mais pujantes mercados econômicos do mundo.

Ainda assim, temos que o FATCA ainda não fornecia soluções às outras nações, concentrando-se exclusivamente em contribuintes estadunidenses.

Considerando este cenário, bem como o avanço dos planejamentos internacionais tributários, a OCDE criou a iniciativa *Base Erosion and Profit Shifting* (“BEPS”), contendo 15 ações que serviriam para verificar e regulamentar condutas dos contribuintes ao redor do mundo<sup>3</sup>.

Dentre estas ações, merecem maior atenção as ações 13 – *Country-by-Country Reporting* (“CbCR”)<sup>4</sup>. Isto se deve ao fato de que a ação 13 estabeleceu uma obrigação tributária abrangente, concentrada em dados numéricos referentes às atividades de entidades em cada país, o que apontaria eventuais discrepâncias entre valores de receitas, lucros, tributação e tamanho das atividades em cada nação.

Complementarmente, a ação 13 estabeleceu a figura dos acordos de troca de informações entre países - *Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters* (“MCAA-CbCR”); *Bilateral tax conventions* (“BTC”); e *Tax Information Exchange Agreements* (“TIEAs”) – possibilitando o acesso quase imediato de diversas nações às informações prestadas pelas empresas, provendo às autoridades fiscais nacionais uma riqueza sem precedentes de dados relevantes para sua atuação.

Dentre estes tipos de acordos, merece maior atenção o MCAA-CbCR, que atualmente conta com 91 signatários<sup>5</sup>, tratando-se da maior rede internacional de troca de informações tributárias existente.

Entretanto, apesar de tais avanços, temos que nenhuma destas estruturas – ADTs, FATCA e MCAA - endereça eventuais ofensa a direitos fundamentais dos contribuintes (*i.e.*, sigilo fiscal) além de estabelecerem de maneira resumida e sem detalhamento a metodologia para o compartilhamento e uso das informações. Adicionalmente, também não são definidos métodos para notificação dos contribuintes sobre casos em que a transferência de informações é realizada, colocando estes em situação precária para apresentação de possíveis dúvidas ou questionamentos.

Consequentemente, e voltando-nos ao nível nacional, temos que o Brasil é signatário de diversos ADTs, internalizou o FATCA<sup>6</sup>, e aderiu aos termos do MCAA em 21/10/2016, porém, devido à ausência de disposições legais quanto à notificação em caso de compartilhamento de informações, abre-se a possibilidade de contribuintes serem surpreendidos pelo uso de informações

---

<sup>3</sup> Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em 28/10/2021.

<sup>4</sup> Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>. Acesso em 28/10/2021.

<sup>5</sup> Disponível em <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>. Acesso em 28/10/2021.

<sup>6</sup> Realizada por meio do Decreto nº 8.506/2015.

fiscais apresentadas às autoridades fiscais brasileiras diretamente por órgãos públicos de diversos tipos em outros países, sem que exista qualquer tipo de respeito a suas garantias fundamentais.

Assim, o propósito do trabalho a ser elaborado é (i) verificar e comparar as normas referentes a estes três mecanismos de trocas internacionais de informações tributárias – ADTs, FATCA e MCAA-CbCR -; (ii) apresentação de experiência prática de contribuintes brasileiros nestas situações bem como isto afetou e afeta suas atividades; e (iii) comentar o panorama atual normativo e maneiras para solucionar possíveis ofensas a direitos fundamentais dos contribuintes, bem como possíveis alternativas futuras no âmbito normativo nacional e internacional.

Finalmente, caso sejam verificados pontos em que a intervenção do legislador seja aplicável, serão apresentados comentários quanto à melhor maneira para endereçamento da matéria, com sugestões à adequação dos textos legais a serem elaborados.

## **1.2. Modelo de pesquisa predominante**

O trabalho a ser elaborado adotará como modelo de pesquisa predominante o de resolução de problemas práticos ou hermenêutico, com enfoque exploratório das normas referidas (ADTs, FATCA e MCAA-CbCR) em situações em que ocorrerá/ocorreu o compartilhamento de informações de contribuintes, levando em conta o cenário atual de disposições normativas expressas pelas autoridades fiscais brasileiras.

Complementarmente, o trabalho também tangenciará práticas jurídicas comuns em situações análogas, tecendo comentários quanto a sua aplicabilidade e, ao final, trazendo comentários de *lege ferenda* para possível criação e implementação de marco normativo adequado às situações observadas

## **2. QUESITOS, FONTES DE PESQUISA E FORMAS DE ACESSO**

**Quesito 1:** Há fundamentos para a proteção dos contribuintes em caso de compartilhamento internacional de informações tributárias?

**Fonte:** Análise das normativas vigentes sobre a proteção de direitos fundamentais dos contribuintes, em especial o sigilo de informações, bem como literatura sobre os procedimentos nacionais e internacionais sobre o compartilhamento de informações tributárias, estes últimos

disponíveis na rede mundial de computadores, em sites como: *jstor*, *econlite*, *econboost*, entre outros.

**Quesito 2:** É aplicável o Tema 990 do STF<sup>7</sup> em casos de compartilhamento internacional de informações tributárias?

**Fonte:** Análise do julgado que em que foi aprovado o Tema 990 – Recurso Especial nº 1.055.941 – além de literatura sobre a extensão de seus efeitos sobre a matéria tributária nacional.

**Quesito 3:** A Lei nº 13.709/2018 – Lei Geral de Proteção de Dados (“LGPD”) - permite o compartilhamento de dados em acordos internacionais (art. 33, VI)<sup>8</sup>, porém não estabelece requisitos para tanto. Há outras estruturas normativas que regulamentam este tipo de transmissão de informações? Há ofensa ao art. 5º, XXXIII da Constituição Federal de 1988 (“CF/1988”)<sup>9</sup>?

**Fonte:** Análise das normas existentes sobre a proteção de dados de contribuintes e procedimentos para a realização de compartilhamento de dados. Adicionalmente, análise de literatura sobre o tema desde o ponto de vista nacional e internacional, estes últimos disponíveis na rede mundial de computadores, em sites como: *jstor*, *econlite*, *econboost*, entre outros.

**Quesito 4:** Quais instrumentos podem ser utilizados pelos contribuintes para sua proteção, caso as informações sejam usadas para fins diversos daqueles originalmente estabelecidos no corpo dos ADTs, FATCA e/ou MCAA-CbCR?

---

<sup>7</sup> STF. Tema 990: “Possibilidade de compartilhamento com o Ministério Público, para fins penais, dos dados bancários e fiscais do contribuinte, obtidos pela Receita Federal no legítimo exercício de seu dever de fiscalizar, sem autorização prévia do Poder Judiciário”

<sup>8</sup> Art. 33. A transferência internacional de dados pessoais somente é permitida nos seguintes casos:

(...)

VI - Quando a transferência resultar em compromisso assumido em acordo de cooperação internacional;

<sup>9</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado

**Fonte:** Análise da legislação pátria para identificação dos instrumentos existentes para defesa dos interesses dos contribuintes em cada um dos tipos de compartilhamento de informações tributárias. Será também realizada análise da literatura sobre o tema desde o ponto de vista nacional.

**Quesito 5:** Como a aplicação das normas contidas nos ADTs, FATCA e MCAA-CbCR tem afetado as atividades dos contribuintes nacionais e sua presença internacional?

**Fonte:** Análise de casos e situações específicas em (re)estruturação de atividades internacionais, trazendo a experiência para orientação em situações futuras. Realização de análise da literatura específica sobre o tema desde o ponto de vista nacional.

### 3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

**Relevância prática:** a análise normativa das regras referentes ao compartilhamento internacional de informações tributárias contidas nos ADTs, FATCA e MCAA-CbCR é relevante no sentido de que possibilita a identificação de possíveis mecanismos de estruturação prévia de suas atividades, defesa dos direitos fundamentais dos contribuintes em caso de abuso, além da responsabilização *a posteriori* em casos extremos. Complementarmente, análise deste tipo é necessária para pautar também a conduta das autoridades fiscais em situações do tipo, além de proporcionar ponto inicial para a implementação de regulamentação adequada.

**Caráter inovador:** apesar da existência de robusta doutrina nacional sobre a possibilidade de compartilhamento de informações de contribuintes entre entes e autoridades nacionais, principalmente à luz do Tema 990 do STF, ainda há lacunas relevantes quanto à extensão do entendimento a compartilhamentos internacionais, complementado pela ausência de clareza sobre este tipo de procedimento à sociedade em geral.

**Potencial impacto:** a presente pesquisa fornece informações de grande importância tanto a contribuintes quanto às autoridades fiscais, possivelmente pautando as decisões adotadas por ambas as partes em situações análogas futuras, ampliando o debate doutrinário sobre o tema.

A pesquisa também demonstra sua contemporaneidade por abordar temas relativamente recentes – Tema 990 do STF e LGPD – à luz dos ADTs firmados pelo Brasil, bem como da internalização do FATCA em 2015 e da adesão ao MCAA-CbCR em 2016, pontos que assumem

ainda maior importância devido ao pedido de acesso aos quadros da OCDE apresentado pelo país em 2017.<sup>10</sup>

#### 4. **Familiaridade com objeto da pesquisa**

O pesquisador possui mais de 8 anos trabalhando direta e exclusivamente na área tributária, com enfoque na tributação internacional em contato direto e diário com os mecanismos internacionais de compartilhamento de informações firmados pelo Brasil, realizando análises tanto desde o prisma brasileiro quanto estrangeiro em caso de estruturas de investimentos realizados por grupos multinacionais.

Ademais, considerando o contexto global de medidas antielisivas sendo adotadas por diversas jurisdições conforme recomendações de determinadas organizações (como, por exemplo, a OCDE), a tendência é de aumento dos procedimentos de troca de tais informações diretamente entre as administrações tributárias de países distintos.

#### 5. **Bibliografia preliminar**

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARRETO, Aires F. (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo, SP: Malheiros, 2011.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário - Limites Normativos**. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

CARVALHO, Paulo de Barros, 1938. **Curso de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

---

<sup>10</sup> Disponível em [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=37559](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=37559). Acessado em 14/06/2021.

DUARTE, Sérgio Ilídio. **OCDE: as Normas de Preços de Transferência**. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; MOREIRA, Francisco Lisboa (coord.). **Manual de Preço de Transferência: BEPS, Brasil & OCDE**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v.1.

MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de; MOREIRA, Francisco Lisboa (coord.). **Manual de Preço de Transferência: BEPS, Brasil & OCDE**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v.2.

OCDE. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017.

ONU. *UN Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Disponível em [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model\\_2017.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf).

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: IBDT, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte**. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003



## 6. Cronograma de execução

Atividade	2021						2020												Horas	
	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Revisão bibliográfica	20	20	20	20	20	20														130h
Fichamento de Materiais	4	4	4	4	4	4	2													30h
Coleta de Decisões					8	8	8													24h
Redação: Cap. I						30	20													50h
Discussão com Orientador: Cap. I							2													2h
Ajustes ao Cap. I							5	2												7h
Redação: Cap. II								30	20											50h
Discussão com Orientador: Cap. II									2											2h
Ajustes ao Cap. II									5	2										7h
Redação: Cap. III										30	20									50h
Discussão com Orientador: Cap. III										2										2h
Ajustes ao Cap. III										5	2									7h
Redação: Cap. IV											30	20								50h
Discussão com Orientador: Cap. IV												2								2h
Ajustes ao Cap. IV												5	2							7h
Redação: Cap. V													30	20						50h
Discussão com Orientador: Cap. V														2						2h
Ajustes ao Cap. V														5	2					7h
Revisão antes do Exame de Qualificação																10	10			20h
Exame de Qualificação																	2h			2h
Ajustes após Exame de Qualificação																	10	10		10h
Depósito da Dissertação em versão final																		2		2h

## SUMÁRIO

### RESUMO

### ABSTRACT

## 1. INTRODUÇÃO

## 2. COMPARTILHAMENTO INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

### 2.1- Aspectos fundamentais

#### 2.1.1- Panorama histórico sobre o tema

2.1.1.1. 1900-2010

2.1.1.2. 2010-atual

#### 2.1.2- Implicações práticas

2.1.2.1. Às autoridades fiscais

2.1.2.2. Aos contribuintes

2.1.2.3. A terceiros

### 2.2- Limitações ao compartilhamento de informações no Brasil

#### 2.2.1- Elementos constitucionais

2.2.1.1. Direito à privacidade e sigilo – art. 5º, X

2.2.1.2. Direito ao contraditório e ampla defesa – art. 5º, LV

2.2.1.3. Inadmissibilidade de provas ilícitas – art. 5º, LVI

2.2.1.4. Direito de não produzir provas contra si próprio – art. 5º, LXIII

#### 2.2.2- Comentários à legislação esparsa

2.2.2.1. Lei Geral de Proteção de Dados – Lei nº 13.709/2018

2.2.2.2. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966

### **3. COMENTÁRIOS ÀS NORMAS SOBRE O COMPARTILHAMENTO INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

#### **3.1- Panorama geral**

#### **3.2- Artigo 26 dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação**

##### **3.2.1- Aspectos e fundamentos históricos**

##### **3.2.2- Principais características**

##### **3.2.3- Discussões doutrinárias relevantes**

##### **3.2.4- Implicações decorrentes de sua aplicação**

###### **3.2.4.1. Pontos relevantes às autoridades fiscais**

###### **3.2.4.1.1. Limites ao uso das informações**

###### **3.2.4.1.2. Implicações decorrentes do uso de informações para fins ilegais**

###### **3.2.4.1.3. Possibilidade de obtenção das informações por meio de fontes diversas**

###### **3.2.4.2. Pontos relevantes aos contribuintes**

###### **3.2.4.2.1. Ciência quanto ao compartilhamento das informações**

###### **3.2.4.2.2. Possibilidade de questionamento da licitude do compartilhamento das informações**

###### **3.2.4.2.3. Possibilidade de questionamento de atos realizados produzidos após o compartilhamento das informações**

#### **3.3- Acordo multilateral para compartilhamento de informações tributárias (MCAA-CbC)**

##### **3.3.1- Aspectos históricos**

##### **3.3.2- Principais características**

##### **3.3.3- Discussões doutrinárias relevantes**

##### **3.3.4- Implicações decorrentes de sua aplicação**

**3.3.4.1. Pontos relevantes às autoridades fiscais****3.3.4.1.1. Limites ao uso das informações****3.3.4.1.2. Implicações decorrentes do uso de informações para fins ilegais****3.3.4.1.3. Possibilidade de obtenção das informações por meio de fontes diversas****3.3.4.2. Pontos relevantes aos contribuintes****3.3.4.2.1. Ciência quanto ao compartilhamento das informações****3.3.4.2.2. Possibilidade de questionamento da licitude do compartilhamento das informações****3.3.4.2.3. Possibilidade de questionamento de atos realizados produzidos após o compartilhamento das informações****3.4- Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)****3.4.1- Aspectos históricos****3.4.2- Principais características****3.4.3- Discussões doutrinárias relevantes****3.4.4- Implicações decorrentes de sua aplicação****3.4.4.1. Pontos relevantes às autoridades fiscais****3.4.4.1.1. Limites ao uso das informações****3.4.4.1.2. Implicações decorrentes do uso de informações para fins ilegais****3.4.4.1.3. Possibilidade de obtenção das informações por meio de fontes diversas****3.4.4.2. Pontos relevantes aos contribuintes****3.4.4.2.1. Ciência quanto ao compartilhamento das informações****3.4.4.2.2. Possibilidade de questionamento da licitude do compartilhamento das informações**

**3.4.4.2.3. Possibilidade de questionamento de atos realizados produzidos após o compartilhamento das informações**

**3.5- Comparativo entre as normas para compartilhamento internacional de informações tributárias**

**4. EXPERIÊNCIA PRÁTICA DE CONTRIBUINTES**

**4.1- Comentários gerais**

**4.2- Aspectos relevantes sobre compartilhamento de informações em casos de planejamento tributário**

**4.2.1- Grupos multinacionais**

**4.2.1.1. Definição de jurisdições e cadeia de controle**

**4.2.1.2. Desafios de coordenação de dados**

**4.2.2- Planejamento sucessório**

**4.2.2.1. Empresas domiciliadas em “paraísos fiscais”**

**4.2.2.2. Trust e “fundações”**

**5. CONCLUSÕES**

**5.1- Comentários ao panorama legislativo atual**

**5.2- Possíveis direcionamentos de normas tributárias internacionais**

**5.3- Extinção de “tax loopholes” e “paraísos fiscais”?**

**REFERÊNCIAS**