

Procuradoria-Geral do Estado

RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS: EM BUSCA DA AMPLIAÇÃO DA EFETIVIDADE NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

Alcione Benedita de Lima

Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado”
2024

Série
Estudos
n. 34



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

TARCÍSIO DE FREITAS
Governador do Estado

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

INÊS MARIA DOS SANTOS COIMBRA
Procuradora-Geral do Estado

CAIO CESAR GUZZARDI DA SILVA
Procurador-Geral do Estado Adjunto

ERIC RONALD JANUARIO
Procurador do Estado Chefe de Gabinete

MARIANA BEATRIZ TADEU DE OLIVEIRA
Procuradora do Estado Chefe do
Centro de Estudos – Escola Superior



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS: EM BUSCA DA AMPLIAÇÃO DA EFETIVIDADE NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

Alcione Benedita de Lima

Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado”

2024

Série Estudos n. 34



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

CENTRO DE ESTUDOS

Procurador(a) do Estado Chefe

Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira (a partir de 03 de jun. 2025- atual)

Cintia Byczkowski (até 02 jun.2025)

Assessoria

Caio Augusto Nunes de Carvalho, Caio Gentil Ribeiro, Patrícia Ulson Pizarro Werner

ESCOLA SUPERIOR DA PGE

Direção

Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira (a partir de 03 jun. 2025- atual)

Cintia Byczkowski (até 02 jun.2025)

Coordenador-Geral

Caio Gentil Ribeiro

Comissão Julgadora do Prêmio PGE 2024

Caio Cesar Guzzardi da Silva (Presidente), Fernanda Ghiuro Valentini Fritoli, Fernando Dias Menezes de Almeida, Jacintho Arruda Câmara

Redação e Correspondência

Serviço de Divulgação do Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo

Procurador responsável: Caio Augusto Nunes de Carvalho

Rua Pamplona, 227 – 10º andar – CEP 01405-100 – São Paulo/SP – Brasil.

Telefone: (11) 3286-7006

Homepage: www.pge.sp.gov.br

E-mail: divulgacao_centrodeestudos_pge@sp.gov.br

Tiragem: Revista Eletrônica

Revisão e Preparação

Giovanna Macedo | Tikinet

Diagramação

Jonathan Leandro | Tikinet

Lima, Alcione Benedita de. Recuperação Internacional de Ativos: Em busca da ampliação da efetividade na cobrança do crédito tributário estadual

São Paulo – Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, 2024.

Tese laureada com o Prêmio “PGE – 2024”.

1. Responsabilidade Fiscal 2. Lei de Responsabilidade Fiscal

215 p. (Série Estudos)

CDD-341.387

CDU-351.72

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Hercília Maria de Oliveira Matos (CRB-8/7.698),
Diretora Técnica de Serviço de Biblioteca e Documentação do CE/PGE.

**PROCURADORIA-GERAL
DO ESTADO DE SÃO PAULO
Centro de Estudos**

SÉRIE ESTUDOS
Volumes Publicados

1. Direito Tributário: Conferências
2. Ação Direta do Controle da Constitucionalidade das Leis Municipais em Tese
3. Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, São Paulo, 1980
4. Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, nº 2, São Paulo, 1981
5. Prêmio “O Estado em Juízo” – 1983
6. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 1984
7. Prêmio “O Estado em Juízo” – 1985
8. Prêmio “O Estado em Juízo” – 1991
9. Plano Estratégico de Informatização da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo 1992/93
10. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 1992
11. Direitos Humanos: Construção da Liberdade e da Igualdade
12. Direitos Humanos: Legislação e Jurisprudência
13. Sistema Interamericano de Proteção dos Direitos Humanos: Legislação e Jurisprudência
14. Direitos Humanos no Cotidiano Jurídico
15. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2003
16. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2004

17. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2008
18. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2009
19. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2010
20. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2011
21. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2013
22. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2014
23. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2015
24. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2016
25. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2017
26. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2018
27. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2019
- 28.1. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2020
- 28.2. Parecer Jurídico: Acordo Internacional, celebrado com o Fórum Econômico Mundial, para a instalação de Centro para a Quarta Revolução Industrial (C4IR) no Brasil
29. Relatório do Grupo de Trabalho sobre Extinção Antecipada de Contratos de Parceria
30. Prêmio “O Estado em Juízo” - 2021
31. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2022
32. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2023
33. Prêmio Diogo de Figueiredo Moreira Neto – 49º Congresso Nacional dos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal ANAPE-2023

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	13
AGRADECIMENTOS DA AUTORA	15
NOTA INTRODUTÓRIA	17
RESUMO.....	21
ABSTRACT.....	22
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	23
INTRODUÇÃO	25
1. A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM ÂMBITO NACIONAL.....	28
2. RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS TRIBUTÁRIOS E O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS	37
2.1. Acordos Internacionais em Matéria Tributária: contextualização do tema.....	39
2.2. Compartilhamento de Dados entre Administrações Tributárias em Âmbito Internacional	43
2.3. O art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE relativa a impostos sobre a renda e o capital	54
2.4. O Brasil e os acordos versando sobre troca de informações fiscais entre jurisdições	62
2.5. Compartilhamento de Dados entre Administrações Tributárias em Âmbito Interno.....	73
2.6. Relevância do Intercâmbio de Informações Fiscais para a Recuperação do Crédito Tributário.....	89

2.7. Acordos celebrados pela República Federativa do Brasil e sua (In)aplicabilidade aos estados-membros	94
3. CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – CoE/OCDE.....	97
3.1. Delineamentos gerais.....	97
3.2. Da Troca de Informações	100
3.3. Da Assistência à Recuperação de Créditos Tributários	106
3.4. Das Medidas Cautelares.....	108
3.5. Da Notificação de Documentos	109
3.6. Tributos brasileiros sujeitos à Convenção.....	110
3.7. Reservas da República Federativa do Brasil.....	115
4. RESERVAS DO BRASIL À ASSISTÊNCIA NA COBRANÇA E CONSERVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: APONTAMENTOS DA RFB E DA PGFN	116
4.1. Fatores jurídicos: apontamentos da RFB e da PGFN e alguns contrapontos	120
4.2. Fatores de ordem econômica, política e prática: breves considerações.....	160
5. RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS PERANTE JURISDIÇÕES INTERNACIONAIS	167
5.1. Limites	167
5.2. Perspectivas.....	172
6. CONCLUSÕES	178

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	185
Documentos da OCDE.....	192
Documentos do Brasil.....	196
Documentos do Estado de São Paulo	209
ANEXO I	210
ANEXO II.....	214

APRESENTAÇÃO

A premiação recebida pela Procuradora do Estado Alcione Benedita de Lima é a ratificação de uma trajetória que ultrapassa esta excepcional produção científica, e que dá ao texto o lastro de relevância pelo qual foi reconhecido.

O artigo “Recuperação Internacional de Ativos: em busca da ampliação da efetividade na cobrança do crédito tributário estadual” não é fruto apenas do inquestionável brilhantismo acadêmico e intelectual da autora, traduzindo convicções e ideais que a fazem reconhecida, respeitada e admirada em sua jornada profissional na Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.

O propósito de recuperação eficiente do crédito tributário, aliado à incansável atuação da autora no combate à fraude fiscal, especialmente no âmbito do Grupo de Atuação Especial para a Recuperação Fiscal – Gaerfis, são a força motriz desse estudo.

Não sucumbindo às limitações dos meios tradicionais de recuperação fiscal à disposição das administrações tributárias, muitas vezes insuficientes diante de ilícitos fiscais nos quais o proveito econômico extrapola as barreiras nacionais, a autora se debruça sobre a compreensão desse cenário, não apenas sob a ótica normativa, mas também considerando seus aspectos econômicos, políticos e pragmáticos. Bem compreender as barreiras é o primeiro passo para transpô-las.

Exemplo significativo da contribuição do presente trabalho para o universo da atividade fiscal é o mapeamento dos instrumentos utilizados por procuradorias dos Estados e do Distrito Federal na recuperação tributária que exija, para ter efetividade, atuação perante jurisdições estrangeiras.

As investigações da autora envolvem também os instrumentos do Direito Internacional que versam sobre evasão fiscal transnacional,

apontando suas potencialidades, insuficiências e, sobretudo, avanços necessários. Para ilustrar, vale o destaque da autora sobre a atividade cooperativa internacional e a normatização que a delinea, pontuando que “na prática, os Estados, Municípios e o Distrito Federal ainda estão tolhidos dos potenciais benefícios promovidos pela sistêmica cooperação existente no nível global”.

O trabalho premiado, esquadrinhando problema complexo e de primeira importância, traz uma nova luz para os que se debruçam sobre a construção de uma tributação mais justa e eficiente, sendo uma referência de leitura indispensável para uma percepção mais abrangente da recuperação tributária em território nacional e para além dele.

Thiago Oliveira de Matos
Procurador do Estado de São Paulo

AGRADECIMENTOS DA AUTORA

Este trabalho foi inspirado em desafios da atuação profissional voltada à efetividade da atividade de recuperação do crédito tributário estadual no âmbito do Contencioso Tributário-Fiscal da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo – PGE/SP, notadamente no Grupo de Atuação Especial para a Recuperação Fiscal (Gaerfis), e é resultado dos estudos realizados no Mestrado Profissional em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP).

É uma honra ser agraciada com o Prêmio da Procuradoria-Geral do Estado do ano de 2024, dada a notoriedade distintiva dessa instituição que a torna referência para a advocacia pública nacional.

Meus sinceros agradecimentos à PGE/SP, não apenas pelo Prêmio e por incentivar constantemente o aprimoramento de seus integrantes por meio de seu Centro de Estudos, mas também por ser onde posso exercer minha vocação, cercada de profissionais de excelência, extremamente competentes e comprometidos com a justiça e o interesse público.

Um agradecimento especial a todos os amigos e integrantes do Gaerfis, pretéritos e atuais, com os quais pude e posso compartilhar diariamente ideais, estratégias para o enfrentamento dos desafios inerentes à nossa atuação e ações para a concretização de uma sociedade mais justa e igualitária.

Agradeço a todos os colegas – procuradores, servidores e colaboradores –, do Contencioso Tributário-Fiscal, aos parceiros do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira/SP) e, ainda, aos companheiros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que, cientes da responsabilidade social de suas atribuições, são fonte de inspiração pela incansável dedicação ao serviço público. Um agradecimento destacado para aqueles que, mesmo com a frenética dinâmica do mundo contemporâneo, pararam para ouvir minhas muitas indagações e generosamente ofereceram subsídios para a elaboração do trabalho.

Ao professor Flávio Rubinstein, minha gratidão por ter me orientado com suas notáveis tecnicidade, sabedoria e sensibilidade. Estendo meus agradecimentos aos demais professores da FGV Direito SP com os quais tive o privilégio de interagir no decorrer do mestrado, sobretudo ao professor Paulo Conrado, cujas contribuições foram decisivas para o amadurecimento do trabalho.

Como essa conquista somente foi possível graças às minhas raízes, agradeço com ternura aos meus antepassados, aos meus pais, Maria de Lourdes e José Carlos, por tudo, e aos meus irmãos, José Carlos e Marcos Rogério, por sempre acreditarem em minhas potencialidades.

Sou extremamente grata ao Alexandre, que esteve junto de mim em cada etapa do percurso criativo do trabalho, me ofertando constante e generoso apoio. A você, meu amor, dedico o Prêmio.

ALCIONE BENEDITA DE LIMA

NOTA INTRODUTÓRIA

Sou procuradora do Estado de São Paulo classificada no Contencioso Tributário-Fiscal e, ao menos desde 2019, exerço minhas funções diretamente conectadas com a atividade de recuperação do crédito tributário: primeiro, no projeto-piloto do Grupo de Atuação dos Devedores Qualificados (DQ) do Gabinete do Subprocurador Geral do Contencioso Tributário Fiscal (SubG-CTF), que teve por objetivo aumentar a eficiência dessa atividade mediante o uso de técnicas diferenciadas de cobrança judicial e extrajudicial; depois, na coordenação dos trabalhos de implementação do Grupo de Atuação dos Devedores Qualificados (DQ) da Procuradoria Fiscal da Capital; por fim, desde 2020 até os dias atuais, no Grupo de Atuação Especial para Recuperação Fiscal (Gaerfis), ao qual compete, entre outras atribuições, estudar e implementar medidas judiciais e administrativas para o aprimoramento da recuperação de ativos fiscais. Enquanto integrante do Gaerfis, participo, ainda, do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos no Estado de São Paulo (CIRA/SP), que visa a propor medidas administrativas e judiciais voltadas ao aperfeiçoamento das ações coordenadas ou integradas de combate à sonegação fiscal, reprimir a fraude fiscal estruturada e buscar maior efetividade na recuperação de créditos fiscais de titularidade do Estado.

Essas experiências profissionais me apresentaram inúmeros desafios para o incremento dos resultados da cobrança judicial dos tributos estaduais, a exemplo da dificuldade de localização e constrição de patrimônio apto a satisfazer a dívida tributária, situação essa que se torna ainda mais aflitiva diante da contemporânea realidade da internacionalização do capital e da elevada mobilidade do fluxo financeiro.

Em razão disso, ao ingressar no Mestrado Profissional em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas, escolhi o tema da recuperação internacional de ativos tributários para elaborar minha tese de conclusão de curso intitulada “Recuperação Internacional de Ativos: em busca da ampliação da efetividade na cobrança do crédito tributário estadual”,

a qual originou o trabalho agraciado com o honroso Prêmio Procuradoria Geral do Estado.

A ideia inicial do estudo cingia-se a identificar eventual padrão de proceder das procuradorias estaduais em relação à recuperação de ativos por meio de bens mantidos para além das fronteiras nacionais e propor medidas capazes de maximizar sua efetividade.

Não obstante, em consulta às procuradorias dos demais Estados e do Distrito Federal, visando a obter informações sobre processos públicos envolvendo a adoção de medidas voltadas à recuperação do crédito tributário estadual por meio de bens identificados no exterior, constatei a incipienteza dessa atuação.

Tal constatação levou à compreensão de que, antes de avançar, era necessário lançar luz nos instrumentos que o Direito Internacional Tributário dispõe para o combate à evasão fiscal no âmbito extraterritorial e, a partir daí, situar a República brasileira quanto a essa questão, dando-se ênfase, contudo, ao que fosse possível de aproveitamento pelos procuradores do Estado na cobrança do crédito tributário dos entes federativos que representam.

Esmiuçar a legislação internacional tributária acerca da cooperação transfronteiriça entre as administrações tributárias e o posicionamento do Brasil nessa temática, tendo como foco sua (in)aplicabilidade a créditos tributários estaduais mostrou-se original, na medida em que, ordinariamente, os inúmeros estudos e pesquisas sobre os acordos tributários celebrados por nossa República limitam-se à aplicabilidade aos tributos federais.

E, no decorrer dessa pesquisa, pude registrar inúmeras dificuldades para a recuperação de créditos tributários estaduais no exterior: troca transfronteiriça de informações limitada ao cumprimento de obrigações tributárias federais, sistemático intercâmbio de informações entre jurisdições das quais os entes subnacionais não fazem parte e restrição à assistência mútua entre as jurisdições para a cobrança de tributos de qualquer titularidade.

Ou seja, o trabalho descortinou um cenário deveras desfavorável aos entes subnacionais que, para ser suplantado, demanda esforços de distintas ordens, não apenas jurídica, mas também política, a denotar a imprescindibilidade de se avançar institucionalmente no debate sobre esse tema e de se evidarem esforços, sob variadas frentes, na busca de soluções mitigadoras das restrições a que esses entes estão submetidos sob a ótica do Direito Internacional Tributário.

Nesse contexto, a obra premiada aspira a ser um ponto de partida para instigar outras pesquisas e estudos direcionados à alteração da realidade descrita e, com isso, fomentar, em benefício da coletividade, a ampliação da efetividade na recuperação do crédito tributário estadual em um mundo globalmente conectado como o da atualidade.

Alcione Benedita de Lima

RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS: EM BUSCA DA AMPLIAÇÃO DA EFETIVIDADE NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

Alcione Benedita de Lima

RESUMO

Este trabalho propõe-se, à luz das normas de Direito Internacional Tributário, a identificar e analisar criticamente os desafios para a maximização da efetividade da cobrança do crédito tributário estadual no contexto da internacionalização do patrimônio em um mundo globalmente conectado. Parte do atual modelo de cobrança doméstica para, avançando, passar em revista, com ênfase às implicações para os tributos estaduais, os acordos para a cooperação transfronteiriça entre as administrações tributárias subscritos pelo Brasil – como aqueles que tratam do intercâmbio de informações para fins fiscais e a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária. Com isso, delineará o atual estágio de desenvolvimento da atividade de recuperação do crédito tributário estadual perante jurisdições internacionais, sob a perspectiva do Direito Internacional Tributário, destacando-se questões sensíveis para os entes subnacionais e que demandam avanços institucionais.

Palavras-chave: Tributo estadual. Cobrança. Internacionalização do patrimônio. Direito Internacional Tributário.

ABSTRACT

This study proposes, considering the norms of international tax law, to identify and critically analyze the challenges in maximizing the effectiveness of collecting state tax credits within the internationalization of assets in a globally connected world. It begins with the current domestic collection model and then reviews, stressing the implications for state taxes, the agreements for cross-border cooperation between tax administrations signed by Brazil (such as those on the exchange of information for tax purposes and the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). It will outline the current stage of development of the activity of recovering state tax credits before international jurisdictions from the perspective of International Tax Law, highlighting sensitive issues for subnational entities that demand institutional advances.

Keywords: State tax. Collection. Internationalization of Assets. International Tax Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADT	Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital
AEOI	Padrão de Troca Automática de Informações (<i>Automatic Exchange of Information Standard</i>)
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
BEPS	Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
BIS	Banco de Compensações Internacionais (<i>Bank of International Settlements</i>)
CC	Código Civil
CDA	Certidão da Dívida Ativa
CoE	Conselho da Europa
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
Cosit	Coordenação-Geral de Tributação
CPC	Código de Processo Civil
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CRS	Padrão de Relatório Comum (<i>Common Reporting Standard</i>)
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EOIR	Padrão de Troca de Informações a Pedido (<i>Exchange of Information on Request Standard</i>)
FATCA	Lei de Conformidade Fiscal das Contas Estrangeiras (<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>)
FMI	Fundo Monetário Internacional
G-20	Grupo dos Vinte
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGA	Acordos Intergovernamentais (<i>Inter-Governmental Agreements</i>)
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras

IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a Renda
ITCMD	Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execução Fiscal
MCAA	Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (<i>Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information</i>)
ONU	Organização das Nações Unidas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TIEA	Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (<i>Tax Information Exchange Agreements</i>)

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como questão central os instrumentos jurídicos previstos na ordem jurídica tributária internacional para a ampliação da efetividade da cobrança dos créditos de natureza tributária no contexto da internacionalização do patrimônio sob o enfoque de sua aplicabilidade (ou não) aos créditos de titularidade dos entes federativos subnacionais.

Em âmbito nacional, esse tipo de passivo sujeita-se a medidas administrativas de estímulo à satisfação voluntária pelo devedor, como, por exemplo, o protesto da Certidão da Dívida Ativa, a inscrição no Cadastro de inadimplentes, a averbação pré-executória e a transação, bem como à cobrança prevista na Lei nº 6.830/80¹. Esta última se dá exclusivamente por meio de processo executivo judicial, único instrumento que, no Brasil, viabiliza a expropriação do patrimônio do devedor para satisfazer *forçadamente* o objeto da relação obrigacional tributária, que, como tal, se submete às normas materiais afetas ao Direito Tributário².

Portanto, não adimplido voluntariamente o crédito tributário e iniciada a ação de execução fiscal, as funções da tributação³ somente serão concretizadas se a pretensão executória for efetivamente satisfeita no *iter processual*.

1 BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 9 dez. 2024.

2 Não por outro motivo, conforme será explicitado em tópico próprio, a não localização de bens penhoráveis de titularidade do executado no decorrer processual, se em um primeiro momento implica a suspensão do feito executivo, persistindo essa contingência durante determinado lapso temporal legal, acarreta a extinção do próprio crédito tributário pela prescrição.

3 Sobre as três funções da tributação, quais sejam, arrecadatória, voltada ao aumento da receita para o exercício das funções governamentais necessárias; redistributiva, destinada à redução da distribuição desigual de renda e de riqueza resultante do funcionamento normal de uma economia baseada no mercado; e regulatória, que visa a orientar a atividade do setor privado nas direções desejadas pelos governos: AVI-YONAH, Reuven S. Three goals of taxation. **NYU Tax Law Review**, Ann Arbor, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

Nesse contexto, e sem negligenciar que a eficiência é um princípio constitucional norteador de toda a Administração Pública, o esgotamento das diligências para localizar patrimônio dos devedores passível de expropriação judicial torna-se imprescindível para o êxito dessa atividade, *ainda que esses bens estejam localizados para além das fronteiras do Brasil*. Afinal, não se pode ignorar que a internacionalização do patrimônio em um mundo globalmente conectado como o da atualidade é uma inegável realidade e pode ser utilizada na tentativa de “blindar” – lícita ou ilicitamente⁴ – bens aptos a satisfazer o crédito público, reduzindo a efetividade da sua cobrança.

Embora haja uma preocupação mundial com o combate à fraude e evasão⁵ fiscais, potencializadas pela movimentação de capitais intensificada pelos progressos tecnológicos contemporâneos, o êxito nesse enfrentamento exige crescente cooperação entre as autoridades fiscais dos diversos países por meio de acordos ou convenções multilaterais⁶.

Não obstante os avanços da cooperação no nível global para esse fim, ocorridos sobretudo nas últimas décadas, a incumbência constitucional brasileira de celebrar tratados e acordos internacionais e, portanto, de

4 A blindagem patrimonial a que se refere pode tanto ser em seu sentido amplo, ou seja, proteção lícita de patrimônio, mas que, diante das particularidades do caso concreto, pode inviabilizar a persecução do crédito público, quanto em sua acepção estrita, que consiste no uso de artifícios para retirar fraudulentamente bens do patrimônio do devedor, evitando, com isso, que sejam alcançados por credores (MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda C. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. 5^a ed. São Paulo: Grupo GEN, 2015 [E-book]).

5 Adverte-se desde logo que o uso do termo “evasão” neste trabalho inclui o seu sentido comissivo, o qual corresponde a atos ilícitos, simultâneos ou posteriores à ocorrência do fato gerador, que visam não apenas a evitar ou reduzir o pagamento de tributo, *mas também a retardá-lo*, compreendendo, por exemplo, a fraude, a simulação e o conluio praticados inclusive com a participação de terceiros, como se dá com os comumente denominados “grupos econômicos irregulares” (CONRADO, Paulo C. Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Ilicitude. In: SILVA, Thiago Moreira (org.). **Créditos Tributários e Grupos Econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 264).

6 Cooperação essa igualmente imprescindível mesmo naquelas hipóteses de mero inadimplemento – isto é, hipóteses que não envolvem condutas ilícitas –, pois viabiliza a identificação de patrimônio cuja expropriação é necessária para a satisfação da dívida tributária não adimplida voluntariamente.

delimitar o campo de aplicação da cooperação transfronteiriça para fins tributários é da República Federativa do Brasil, circunstância essa que eventualmente pode impactar a recuperação do crédito tributário estadual haja vista o modelo de federalismo brasileiro.

Desse modo, visando a mapear as formas pelas quais a recuperação internacional de ativos tributários vem se desenvolvendo pelos entes federativos subnacionais, foram solicitadas às Procuradorias Gerais dos Estados e do Distrito Federal, com fulcro na Lei nº 12.527/2011⁷, informações a respeito de eventuais processos judiciais públicos em que foram adotadas medidas para a recuperação de créditos tributários perante jurisdições internacionais.

Não se pretendeu, com isso, esgotar o panorama atual a respeito desse tema, especialmente porque referida consulta teve por objetivo inicial e imediato identificar apenas e tão somente processos públicos que, enquanto tais, pudessem ser analisados para propiciar a identificação de parâmetros de atuação capazes de subsidiar propostas para a maximização da recuperação de tributos estaduais. Porém, as respostas dos entes públicos apontaram para a incipienteza da atividade em comento, consoante se pode constatar do compilado constante do ANEXO I.

Se essa constatação, de um lado, reforça a relevância de fomentar o debate público acerca dessa temática por meio deste trabalho, de outro, exige, primeiro, que sejam sistematizados os instrumentos que o Direito Internacional Tributário atualmente dispõe para o combate à evasão fiscal transfronteiriça, para o fim de registrar o que já foi feito e o que falta ser feito pela República brasileira nessa seara, dando-se ênfase àquilo que

⁷ BRASIL. Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2011a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 9 dez. 2024.

eventualmente pode ser aproveitado pelos Procuradores dos Estados no exercício da atividade de cobrança do crédito tributário.

Para trilhar todo o percurso da pesquisa, será necessário responder a algumas questões, como: i) Qual a pertinência dos acordos internacionais em matéria tributária, especialmente aqueles referentes ao intercâmbio de informações para fins fiscais, para a cobrança do crédito tributário? ii) Como esses acordos e a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária podem auxiliar os estados brasileiros na persecução de seus créditos tributários perante jurisdições estrangeiras? iii) Tendo em conta as características da federação brasileira, é possível traçar os limites e as perspectivas para a ampliação da efetividade da cobrança dos créditos tributários estaduais no contexto da internacionalização do patrimônio?

Para tanto, o trabalho adotou o modelo de pesquisa predominante exploratório, tomando como ponto de partida a prática de cobrança judicial do crédito tributário em âmbito doméstico, para, na sequência, se debruçar sobre os compromissos assumidos (ou não) pelo Brasil por meio de tratados e acordos tributários visando a identificar possíveis implicações para o crédito tributário de titularidade dos estados brasileiros.

Com isso, pretende-se desenvolver uma matriz analítica apta a subsidiar juízos críticos a respeito dos caminhos, dos limites e dos desafios para o incremento da efetividade da recuperação de créditos tributários estaduais perante jurisdições internacionais.

1. A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM ÂMBITO NACIONAL

A cobrança do crédito tributário insere-se em uma cadeia de atos que visam a dar concretude à norma tributária geral e abstrata, de modo a efetivar a regra de conduta nesta contida e que consiste no dever de pagar determinado tributo.

Segundo Vergueiro⁸, esse encadeamento corresponde ao processo de positivação da obrigação tributária, que progride linearmente no tempo em três marcos bem delimitados. O primeiro deles vai da edição da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência tributária) até a norma individual e concreta-constitutiva da obrigação tributária, que se dá com a formalização, pelo sujeito competente, da relação jurídica advinda da efetiva ocorrência, no mundo fático, dos eventos hipoteticamente descritos na norma instituidora do tributo. O segundo marco temporal parte da norma individual e concreta-constitutiva da obrigação tributária e vai até a norma individual e concreta-executiva, que, por sua vez, se instrumentaliza com a inscrição do débito em Dívida Ativa, após o transcurso *in albis* do prazo para pagamento do tributo, autorizando, a partir de então, a expropriação do patrimônio do particular. Por fim, o terceiro e último marco temporal, que se inicia com a norma individual e concreta-executiva e se encerra com a norma individual e concreta-extintiva, culminando na extinção do crédito tributário, fim último do fluxo de positivação descrito e com o qual o ente tributante espera ver satisfeito seu crédito.

No processo descrito, conforme nos esclarece, ainda, Vergueiro⁹, há uma progressão dos graus de exigibilidade da prestação do tributo. De fraco no período que antecede a constituição da obrigação tributária, então meramente potencial, passa a médio no segundo quadro, quando a obrigação já é efetiva, e alcança seu ápice (exigibilidade forte) no terceiro dos marcos temporais, após a inscrição do débito em Dívida Ativa, ocasião em que o grau de exigibilidade é qualificado pela executabilidade, podendo, a partir daí, ensejar a invasão do patrimônio do devedor visando ao adimplemento forçado do débito e a extinção do correspondente crédito.

8 VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação Tributária:** o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.43-74.

9 Ibid. p.74-84.

No Brasil, o crédito fiscal está sujeito à cobrança judicial na forma prevista na Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF)¹⁰, que, em seu art. 1º, determina a aplicação subsidiária das regras processuais civis da Lei nº 13.105/15 (CPC)¹¹.

Portanto, diversamente do que ocorre em outros países¹², não existe cobrança em sentido próprio desse tipo de crédito na seara administrativa brasileira¹³. Diz-se *cobrança em sentido próprio* (estrito) dada a ambiguidade da palavra “cobrança”, ressaltando, assim, seu conceito correspondente

10 BRASIL, op. cit., 1980.

11 BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2015c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

12 A respeito dos diversos sistemas de cobrança do crédito tributário no Direito comparado: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. Belo Horizonte: Forum, 2009; MARCUS, Abraham; PEREIRA, Vitor Pimentel (coords.). **Sistemas Tributários no Mundo**: a Tributação no Direito Comparado. São Paulo: Almedina, 2020; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz. **Execução Fiscal**: Eficiência e Experiência Comparada. Brasília, DF: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/28759>. Acesso em: 17 jun. 2023.

13 A despeito de inúmeros projetos de lei prevendo a desjudicialização, ainda que parcial, da cobrança da Dívida Ativa: cita-se, por exemplo, o PL nº 608/99, que institui a penhora administrativa, por órgão jurídico da Fazenda Pública, e dá outras providências, já arquivado (BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 608, de 1999**. Brasília, DF: Senado Federal, 1999b. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/13807?sequencia=155>. Acesso em: 17 jun. 2023), o PL nº 2.412/2007, que dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências (BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.412, de 12 de novembro de 2007**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2007a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>. Acesso em: 17 jun. 2023), o PL nº 5.890/09, que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras provisões (BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 5.890, 20 de abril de 2009**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2009. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>. Acesso em: 17 jun. 2023). A esse respeito, ainda, o PL n. 2.488/2022, que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público, e dá outras providências e que, inspirado no modelo do Decreto-Lei n. 70/1966, autoriza a execução extrajudicial da Dívida Ativa, restrita, porém, à de pequeno valor – 60 ou 40 salários mínimos, a depender do ente público (BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 2.488, de 10 de dezembro de 2022**. Brasília, DF: Senado Federal, 2022c. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742>. Acesso em: 17 jun. 2023).

à atividade para a satisfação *forçada* do crédito não adimplindo no tempo e modo oportunos mediante *expropriação do patrimônio do devedor*. Diferencia-se esse sentido daquele mais amplo que abarca medidas meramente indutoras do cumprimento voluntário – como o protesto da Certidão da Dívida Ativa, a inscrição no Cadastro de inadimplentes, a averbação pré-executória e a transação – que o ordenamento nacional autoriza às administrações tributárias¹⁴.

Embora o regime de cobrança de que trata a LEF seja aplicável a qualquer tipo de crédito fiscal – vale dizer que qualquer crédito de titularidade das Fazendas Públicas e suas autarquias, seja ele tributário ou não (art. 2º, § 1º, LEF; art. 39, § 2º, Lei nº 4.320/64¹⁵) – adverte-se que este trabalho tem por foco a cobrança do crédito tributário, notadamente o estadual. Consequentemente, a referência à cobrança doméstica realizada ao longo deste trabalho remete à ação de execução fiscal estritamente tributária. Essa circunstância impõe a observância de particularidades próprias do direito material tributário, inclusive aquelas com potencial de impactar a satisfação do débito dessa específica natureza, fim último do processo executivo.

Em linhas gerais, estabelece a LEF que, anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, o crédito regularmente constituído e não pago no prazo legal deve ser submetido a controle de legalidade pela Procuradoria competente para apurar sua liquidez e certeza. Esse controle se concretiza por meio da inscrição do débito em Dívida Ativa do ente tributante, de cujo termo se extrai a respectiva certidão, título executivo extrajudicial

¹⁴ CONRADO, Paulo C. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade na cobrança do crédito tributário. In: COSTA ARAUJO, Juliâna F.; CONRADO, Paulo C. (coords.). **Inovações na cobrança do crédito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 25-36.

¹⁵ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm#:~:text=LEI%20No%204.320%2C%20DE%2017%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201964&text=Estatui%20Normas%20Gerais%20de%20Direito,Munic%C3%ADpios%20e%20do%20Distrito%20Federal. Acesso em: 17 jun. 2023.

imprescindível à instrução da petição inicial (arts. 2º, §§ 3º, 5º e 6º, e 6º, § 1º, LEF e art. 784, inc. IX, CPC). Instaura-se, assim, o terceiro e último estágio do fluxo de positivação da obrigação tributária, que, no Brasil, é caracterizado pela interferência do Poder Judiciário no patrimônio do particular visando à satisfação forçada da dívida e a extinção do correlato crédito tributário.

Em se tratando de tributo, o Código Tributário Nacional (CTN)¹⁶ prevê o prazo de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito (art. 174), para a Fazenda, diante do inadimplemento do devedor, providenciar a inscrição em Dívida Ativa e ajuizar a execução fiscal (art. 174, CTN, art. 2º, LEF, art. 784, inc. IX, CPC). E o desrespeito a esse interstício levará à extinção do crédito pela prescrição¹⁷ (art. 156, inc. V, CTN).

Ajuizada a execução durante o prazo quinquenal, o sujeito passivo será citado para, em cinco dias, pagar a dívida ou garantir o débito (art. 8º, *caput*, LEF). Mantendo-se inerte, ao exequente caberá o pedido de penhora (art. 10, LEF), o que pressupõe a realização de buscas de bens penhoráveis, que, futuramente expropriados, possam servir ao adimplemento da dívida em cobrança. De toda sorte, uma vez garantido o débito, espontaneamente ou por meio de penhora, abre-se ao executado a possibilidade de apresentar defesa por meio de embargos, via processual que admite ampla dilação probatória (art. 16, LEF)¹⁸.

16 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

17 Aqui se chama atenção para uma relevante diferença entre a prescrição civil e a prescrição tributária – aquela extingue apenas a pretensão do credor de exigir seu crédito (art. 189 do Código Civil), permitindo, com isso, que este permaneça existente, passível de adimplemento espontâneo pelo devedor; já a tributária impacta a própria existência do crédito, extinguindo-o, a teor do art. 156, inc. V, do CTN, fulminando, destarte, o vínculo jurídico entre as partes e inviabilizando não apenas a cobrança da dívida, mas também o pagamento voluntário, que, se sobrevier, será indevido e passível de restituição (CTN, art. 165). Ibid.

18 Segundo admitido pela jurisprudência, o executado pode, ainda, se defender da cobrança por meio de um outro instrumento processual, qual seja, a exceção de pré-executividade. Trata-se de

Todavia, além da prescrição propriamente dita antes referida, o credor público deve estar atento à prescrição intercorrente, ou seja, aquela passível de configuração no *iter processual*¹⁹. Quanto a esta última modalidade, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao apreciar, sob a sistemática dos recursos repetitivos, o REsp n. 1.340.553/RS (Tema n. 566) definiu²⁰: não localizado o devedor ou *não encontrados bens passíveis de penhora*, suspende-se, com fundamento no art. 40 da LEF, o curso prescricional por um ano, a contar da ciência da Fazenda, findo o qual se reinicia automaticamente o prazo prescricional quinquenal. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade desse dispositivo ao julgar o RE n. 636.562 sob o regime de repercussão geral (Tema n. 390)²¹.

Essa dinâmica processual, que se assenta em pretérita relação jurídica material de natureza tributária e que poderá levar à extinção do respectivo

incidente que, apesar de não pressupor prévia garantia da dívida, somente é admitido se versar sobre matéria passível de conhecimento de ofício pelo magistrado, por exemplo, liquidez do título executivo e pressupostos processuais da ação executiva, e desde que não exija abertura de dilação probatória. Nesse sentido, o verbete sumular n. 393 do STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 393**. Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe de 07/10/2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27393%27.num.&O=JT>. Acesso em: 18 jun. 2023).

19 CONRADO, Paulo C. **Execução Fiscal**. 5^a ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 353-354.

20 Eis a tese firmada pelo STJ na ocasião: “O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 – LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.340.553/RS**. Tema n. 566. Primeira Seção, julgado em 12/09/2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=566&cod_tema_final=566. Acesso em: 18 jun. 2023).

21 Na ocasião, o STF fixou a seguinte tese: “É constitucional o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), tendo natureza processual o prazo de 1 (um) ano de suspensão da execução fiscal. Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 636.562/SC**. Tema n. 390. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2023; DJe de 06/03/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=390>. Acesso em: 18 jun. 2023).

crédito pelo mero decorso de lapso temporal²², denota a imprescindibilidade de exaurimento tempestivo das diligências por parte do fisco para que os bens de titularidade do executado sejam alcançados para a satisfação forçada da dívida tributária, independentemente do território onde estejam localizados.

Soma-se a isso o fato de que, na prática profissional de Procuradores do Estado que atuam na atividade de cobrança do crédito tributário, em casos de aparente ausência de patrimônio pertencente ao executado originário pessoa jurídica, por exemplo, não raro são identificados artifícios ilícitos, como quadro societário formado por “laranjas”²³ ou arranjo societário, que, por meio de fraude, simulação, conluio ou outro ato ilícito²⁴, estrutura-se para frustrar o credor tributário, organizando suas operações para que, sob o aspecto formal, o crédito tributário, sobretudo o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), seja constituído em face da pessoa jurídica intencionalmente desprovida de bens. Nesses casos, o patrimônio da devedora é dissipado de maneira preordenada, mediante a transferência de ativos para terceiros ou aquisição diretamente no nome destes (blindagem e ocultação,

22 Relembra-se aqui que, segundo antiga jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sintetizado no verbete sumular n. 106, a prescrição intercorrente pode ser afastada se a demora for imputável ao Poder Judiciário (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 106**. Corte Especial, julgado em 26/05/1994, DJe de 03/06/1994, p. 13885. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=106>. Acesso em: 18 jun. 2023). Referido entendimento, no que toca à seara tributária, foi ratificado quando do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.102.431 (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.102.431/RJ**. Tema n. 179. Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=179&cod_tema_final=179. Acesso em: 18 jun. 2023).

23 “Laranjas” são pessoas que, mediante pagamento ou não, constam falsamente como sócios e/ou administradores de pessoas jurídicas das quais não fazem parte efetivamente (MAMEDE; MAMEDE, op. cit.).

24 Para uma visão crítica a respeito da usual utilização do termo “grupo econômico irregular”, remetendo-o a situações que envolvem, por exemplo, fraude, simulação ou conluio: CONRADO, op. cit., 2020, p. 260-264.

respectivamente²⁵), como empresas patrimoniais, sócios, pessoas físicas ou seus familiares.

Na praxe desses profissionais do Direito, não rara, ainda, é a constatação de circunstâncias caracterizadoras de fraude à execução fiscal²⁶, a implicar a ineficácia da alienação de bens em relação ao ente público (art. 792, § 1º, CPC), ou, então, de grupos econômicos cujos partícipes abusam da personalidade jurídica, desviando de suas finalidades próprias ou baralhando os respectivos patrimônios, hipóteses que, provadas, autorizam a desconsideração da personalidade jurídica com fulcro no art. 50 do Código Civil (CC)²⁷.

Em todos os exemplos mencionados, os artifícios utilizados pelos devedores dificultam, senão impedem, que o credor público tempestivamente localize e exproprie os bens dos corresponsáveis tributários e/ou patrimoniais²⁸. Essa identificação somente é viável quando seguido o rastro

25 Blindagem é o ato por meio do qual o patrimônio é colocado em nome de terceiros, por operações não ocultas, mas que visam a tirar o bem do acervo do devedor, o que, embora não necessariamente ilícito, pode representar blindagem patrimonial ilícita, caso o devedor pretenda futuramente deixar de quitar suas próprias dívidas; ocultação de patrimônio, de seu turno, envolve ilicitude já na origem das mutações patrimoniais, pois com ela o devedor objetiva esconder os vínculos de propriedade com a coisa, justamente para prejudicar o credor (COSTA, Eduardo Rodrigues. Comentários à Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. In: COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas; CAMPOS, Rogério (orgs.). **Microsistema de recuperação de crédito fiscal: comentários às leis de execução fiscal e medida cautelar**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 405).

26 Tratando-se de crédito tributário, com a edição da LC nº 118/05, a inscrição em Dívida Ativa passou a ser o marco temporal para a presunção (absoluta, não admitindo, pois, prova em contrário, conforme reconhecido pelo STJ no REsp 1.141.990/PR, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos) de fraude na alienação ou oneração de bens e rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo, nos casos em que não reservado, pelo devedor, bem suficiente ao integral pagamento da dívida inscrita (art. 185 do CTN). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.141.990/PR. Tema n. 290.** Primeira Seção, julgado em 10/11/2010, DJe de 19/11/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=290&cod_tema_final=290. Acesso em: 18 jun. 2023.

27 BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

28 Sobre as correlações entre as responsabilidades tributária e patrimonial: CONRADO, op. cit., 2020, p. 267-268.

das movimentações societárias e patrimoniais dos envolvidos na evasão – ou seja: desde que o credor tenha acesso a dados que lhe permitam trilhar com êxito o caminho que possa culminar com a satisfação forçada de seu crédito.

Destarte, dispor o ente público da maior quantidade possível de informações que possam ser cruzadas não apenas para localizar bens dos executados originários situados no exterior, mas também para rastrear eventuais relações ilícitas com implicações no *status* patrimonial desses devedores e, assim, alcançar bens situados no estrangeiro em nome de terceiros, mas que comprovadamente devem responder pela dívida tributária, será o diferencial para afastar a frustração da execução fiscal em âmbito doméstico (e a extinção do crédito pela prescrição intercorrente) nos exemplos citados.

Afinal, em todas essas situações, o acesso a esses dados indicativos de patrimônio no exterior amplifica as chances de êxito do processo executivo ajuizado no Brasil. O incremento da efetividade ocorrerá, à evidência, se *posteriormente à obtenção dessas informações* sobrevierem medidas executivas no exterior que viabilizem a expropriação desse patrimônio e a satisfação do crédito nacional – o que, nas hipóteses que extrapolam o mero inadimplemento do tributo e envolvem condutas ilícitas, pressupõe prévias providências voltadas à responsabilização desses terceiros na via processual adequada²⁹.

29 Sobre as discussões atuais a respeito dos instrumentos processuais adequados à responsabilização tributária e/ou patrimonial de terceiros em determinados casos – se por pedido de redirecionamento na própria execução fiscal ou por incidente de desconsideração da personalidade jurídica – a partir dos posicionamentos divergentes do Superior Tribunal de Justiça quanto ao assunto, cuja harmonização aguarda-se no futuro julgamento, sob a sistemática dos representativos de controvérsia, do Recurso Especial n. 1.985.935/SP, oriundo do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0017610-97.2016.4.03.0000 do Tribunal Regional Federal da 3ª Região: LIMA, Alcione B. A (Im)Prescindibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nas Ações de Execução Fiscal para a Responsabilização Tributária e Patrimonial de Organizações Empresariais Ilícitas à luz da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 94, p. 37-64, jul./dez. 2021. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/issue/view/145>. Acesso em: 18 jun. 2023.

Essas considerações iniciais, além de sinalizarem as diversas nuances do objeto deste trabalho, apontam para a necessidade de primeiro proceder à identificação de patrimônio em solo estrangeiro, pois é imprescindível para cogitar a realização de posteriores medidas constitutivas além-fronteiras voltadas à satisfação da dívida em cobrança no território nacional.

Tendo em conta as perspectivas acima expostas, prossegue-se para definir se e em que medida os estados-membros brasileiros podem se beneficiar de instrumentos atualmente previstos na ordem jurídica internacional tributária, para o fim de ampliarem a efetividade da cobrança de seus créditos tributários.

2. RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS TRIBUTÁRIOS E O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS

Neste capítulo, serão apresentados, em síntese: i) uma breve retrospectiva da origem e da evolução dos acordos internacionais tributários; ii) o atual cenário jurídico da troca internacional de informações fiscais entre jurisdições; iii) um detalhamento do dispositivo da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), relativa à Renda e ao Capital que inspirou uma rede de tratados e acordos sobre o intercâmbio transfronteiriço de dados fiscais; iv) o posicionamento do Brasil ante a permuta internacional de informações tributárias; v) considerações sobre o intercâmbio interno de informações para fins arrecadatórios entre as administrações tributárias subnacionais; vi) alguns números sobre o intercâmbio global de dados fiscais visando a verificar se seus efeitos são relevantes para a recuperação do crédito tributário em geral; e vii) como os acordos tributários acerca de troca de informações podem ser aplicados (ou não) aos estados-membros brasileiros.

Pretende-se, com isso, auxiliar o entendimento sobre o longo percurso trilhado pelos países em seus esforços cooperativos sobre assuntos tributários e que, além da implementação do compartilhamento substancial de informações entre as autoridades fiscais no nível mundial, culminou,

por exemplo, com a edição da Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, instrumento normativo esse central para o escopo desta pesquisa e que, por essa razão, será tratado em capítulo apartado.

O encaminhamento ora proposto assenta-se, outrossim, nos fatos de que, para obtenção de dados fiscais estrangeiros em âmbito administrativo, os entes subnacionais, entre eles os estados-membros, dependem tanto dos acordos tributários celebrados pela República Federativa do Brasil com outros países por expressa imposição constitucional (art. 84, VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB³⁰), quanto da eventual permuta interna desses mesmos dados com a União.

A par disso, é a legislação interna que determina, em regra, a proteção conferida às informações fiscais internacionais obtidas, por exemplo, por meio de Tratados Tributários para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital (ADT) ou, mais recentemente, de acordos fundados na já citada Convenção Multilateral, os quais também serão tratados neste estudo, a corroborar a pertinência dos subtópicos adiante explorados.

Almeja-se, ainda, aferir, com base em alguns números, efeitos já mensurados do compartilhamento transfronteiriço de dados fiscais para a recuperação do crédito tributário em geral.

O prosseguimento da pesquisa da forma proposta permitirá, ao final deste capítulo, definir o alcance desse intercâmbio transfronteiriço de dados em relação aos Estados brasileiros.

³⁰ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; [...] (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 jan. 2022).

2.1. Acordos Internacionais em Matéria Tributária: contextualização do tema

As primeiras convenções tributárias foram impulsionadas pelo imposto de renda, consolidado na transição entre os séculos XIX e XX, e visavam a garantir, de um lado, a repartição das receitas tributárias entre os Estados e, de outro, a proteção dos contribuintes. Nesse sentido, ainda antes da Primeira Guerra Mundial, emergiram acordos para evitar a bitributação sobre operações transnacionais³¹.

Paralelamente, iniciaram-se esforços cooperativos pontuais para o combate à evasão fiscal. Exemplos disso são as primeiras convenções internacionais para o intercâmbio de informações fiscais referentes a propriedades imobiliárias entre Bélgica, França e Holanda (1843 e 1845), a convenção celebrada entre França e Reino Unido para a troca de informações com o intuito de evitar evasão fiscal (1907) e as convenções entabuladas após a Primeira Guerra Mundial pela Alemanha, Checoslováquia e Áustria, visando à assistência administrativa e judicial em questões tributárias³².

Nos idos da década de 1920, a preocupação com a bitributação internacional passou a ter como foco a cooperação fiscal internacional e, naquela época, o estudo sobre o assunto, inserido no contexto de reconstrução econômica pós-guerra e então sob o patrocínio da Sociedade da Liga das Nações³³, pautou-se pela avaliação dos sacrifícios que seriam suportados

31 ROCHA, Sergio A. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 53-56, nov.-dez. 2019.

32 PEREIRA, Roberto C. L. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: IBDT, 2020.

33 A Liga das Nações, organização intergovernamental considerada a predecessora da ONU, foi criada em 1919, após a Primeira Guerra Mundial, sob o Tratado de Versalhes, com o objetivo de promover a cooperação internacional e alcançar a paz e a segurança, chegando a ser integrada por 63 Estados, a maioria então existente à época (UNITED NATIONS. **The League of Nations**. New York: United Nations, 2022. Disponível em: <https://www.un.org/en/about/league-of-nations/overview>. Acesso em: 20 jul. 2023).

pelos Estados em decorrência dessa cooperação e das formas para a distribuição dos ônus entre os países³⁴.

Em 1928, com a conclusão dos trabalhos, objetivando eliminar a dupla tributação da renda e combater a evasão fiscal, a Liga das Nações apresentou quatro modelos de convenção, que tratavam de i) impostos diretos; ii) imposto de sucessões; iii) assistência administrativa; e iv) assistência na recuperação³⁵.

Nesse estágio, a cooperação entre as jurisdições visou precipuamente a eliminar a *dupla tributação da renda*³⁶. Todavia, a prevenção à evasão e elisão fiscais por meio da assistência administrativa e da troca de informações integraram, ainda que secundariamente, as discussões políticas tributárias internacionais que levaram à edição desses Modelos e, já naquela época, o termo *evasão* fora adotado em sentido amplo, abarcando a que se dá com a ocultação de informação para a determinação do fato jurídico tributário, bem como mediante a frustração da cobrança de tributo previamente constituído e inadimplido³⁷.

Posteriormente, os modelos da Liga das Nações de 1928, revisados em 1943 e 1946, serviram de parâmetro para, entre outros, o Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE³⁸ de 1963. Além disso, muitas disposições de convenções super-

34 ROCHA, op. cit.

35 PINTO, Gustavo M. A. Tratados Internacionais e sua relação com o Direito Interno no Brasil. **Revista Direito GV**, São Paulo, p. 135-167, jan.-jun. 2008. Para uma visão sintetizada desses modelos: PEREIRA, op. cit.

36 PEREIRA, Roberto C. L.; SCHOUERI, Luís. E. Governança Fiscal Internacional: entre a Fragmentação e o Déficit de Legitimidade. **RDIET**, Brasília, DF, v. 15, n. 2, jul.-dez. 2020, p. 435.

37 PEREIRA, op. cit., p. 245-247, 255.

38 A OCDE sucedeu, em 1961, a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OEEC), outrora criada para administrar o auxílio americano e canadense sob o Plano Marshall para a reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial. Segundo descrito em seu site, essa organização internacional promove análises e recomendações de políticas baseadas em evidências, padrões e redes de políticas globais, incluindo uma estreita colaboração com o G-7 e o G-20, visando a contribuir com a promoção de reformas e soluções multilaterais para desafios globais

venientes sobre intercâmbio de informações para fins tributários são fruto do desenvolvimento de previsões contidas no modelo da Liga relativo à assistência administrativa³⁹.

Por isso, embora os modelos sejam desprovidos de efeito vinculante (isto é, são parte da *soft law*⁴⁰), a menção a eles aqui se justifica dada a relevância não somente para o desenvolvimento de costumes internacionais, uniformizando e generalizando a prática internacional acerca das matérias neles contidas⁴¹, mas, ainda, para a edição de posteriores acordos internacionais em assunto tributário. Em outros termos, esses modelos servem à formação desses dois tipos de normas jurídicas (costumes e acordos internacionais), de observância obrigatória.

Em um momento subsequente, já no final do século XX e início do século XXI, os esforços das organizações internacionais, sobretudo da OCDE, voltaram-se ao problema da *dupla não tributação internacional*⁴² decorrente de evasão e elisão fiscais promovidas pelos contribuintes e fomentadas por alguns Estados.

(OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD 60 Years. **OECD**, Paris, 20--b. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about/history.html>. Acesso em: 20 jul. 2023).

39 PEREIRA, op. cit., p. 260-261, 274.

40 Segundo Nasser, entre outras categorias, integram o multifacetado e não consensual conceito de *soft law* “as resoluções e decisões de órgãos das organizações internacionais, ou outros instrumentos por elas produzidos, e que não são obrigatórios”. E, conforme conclui esse mesmo autor, no âmbito da regulação das relações internacionais, embora não criem normas jurídicas, caracterizadas que são pela nota da obrigatoriedade, os diversos fenômenos da *soft law*, assim como o direito, influenciam os comportamentos, organizam a sociedade e resultam da junção de necessidades sociais, valores e relações de poder (NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e normas do direito internacional**: um estudo sobre a soft law. São Paulo: Atlas, 2005, p. 25-26, 160-161).

41 PEREIRA, op. cit., p. 262.

42 Conforme Pereira, a dupla não tributação da renda decorre de transações internacionais pautadas em conflitos de legislações tributárias ou em práticas concorrenciais fiscais internacionais visando, de um lado, a gerar renda em jurisdições com baixa pressão fiscal e, de outro, o reconhecimento de despesas em jurisdições com alta pressão fiscal, o que, segundo esclarece o mencionado autor, corresponde ao fenômeno da erosão da base tributária e de transferência de lucros – BEPS. PEREIRA, Roberto C. L. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo/SP: IBDT, 2020, p. 98.

Nessa fase, inserem-se os projetos de combate à concorrência fiscal lesiva (*harmful tax competition*), de combate à erosão da base tributável (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*⁴³) e de promoção da transparência e da troca de informações para propósitos fiscais, o que levou à concretização de inúmeros acordos lastreados em padrões internacionalmente aceitos e que vieram a potencializar a cooperação fiscal internacional quanto a esse último subtema⁴⁴. Enquanto o projeto BEPS voltou-se contra planejamentos tributários por definição legais (elisão), as novas formas de cooperação intergovernamental na área do intercâmbio de informações visaram principalmente à prevenção do fenômeno internacional da evasão fiscal, isto é, de condutas ilegais⁴⁵.

Nesse último interregno, o intercâmbio de informações e a transparência fiscais tornaram-se prioridades dos países desenvolvidos, na tentativa de combater a perda das receitas fiscais por meio da proteção de suas bases tributárias nacionais e do enfrentamento da concorrência fiscal prejudicial⁴⁶.

Na realidade, a permuta de dados fiscais, incluindo os financeiros, no atual cenário da internacionalização do fluxo patrimonial é imprescindível, ainda, para ampliar a efetividade da recuperação do crédito tributário. Afinal, esse intercâmbio permite a identificação de patrimônio mantido em territórios estrangeiros, pressuposto para se cogitar de eventual expropriação de bens situados no exterior com o objetivo de satisfazer a obrigação tributária constituída em solo pátrio.

43 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.** Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 2 mar. 2023.

44 PEREIRA; SCHOUERI, op. cit., p. 457, 460-468.

45 GADZO, Stjepan; KLEMENCIC, Irena. Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard. **Public Sector Economics**, [s. l.], v. 1, n. 2, 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3057963. Acesso em: 17 set. 2025.

46 BRODZKA, Alicja. The Future of Automatic Tax Information Exchange in EU Countries. **US-China Law Review**, Wilmington, v. 12, n. 7, jul. 2015, p. 352.

De todo modo, se hoje, em âmbito internacional, a chamada *revenue rule*, regra da *common law* assentada na soberania e segundo a qual nenhum Estado deveria aplicar as leis tributárias de outro, não mais é vista como óbice à cooperação entre Estados soberanos para a recuperação de tributos com o objetivo de combater a evasão fiscal, desde que haja acordo entre eles⁴⁷, resta definir se e em que medida os entes federativos, em especial os Estados brasileiros, podem se beneficiar dessa cooperação na cobrança judicial de tributos de sua competência.

Assim sendo, e sem perder de vista a notoriedade da permuta dos dados fiscais para os propósitos deste trabalho, entende-se pertinente detalhar, a seguir, o estágio atual desse intercâmbio nos âmbitos internacional e interno: o primeiro remete ao compartilhamento entre a República Federativa do Brasil e outras jurisdições internacionais, e o segundo, entre a União e os entes federados subnacionais.

2.2. Compartilhamento de Dados entre Administrações Tributárias em Âmbito Internacional

Nas palavras do Fórum Global para Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, a troca de informações, um dos elementos centrais para a cooperação administrativa entre jurisdições voltada à proteção das respectivas bases tributárias, é o compartilhamento transfronteiriço de informações entre administrações tributárias para fins fiscais, cujo objetivo é identificar e prevenir a evasão fiscal, assegurar a correta aplicação da legislação tributária nacional e das convenções relativas à dupla tributação, bem como promover o cumprimento das obrigações tributárias⁴⁸.

47 PARKER, Louise. Mutual Assistance in the Collection of Taxes. **Bulletin for International Taxation IBFD**, [s. l.], n. 9, 2017.

48 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais**: Manual Modelo Sobre Troca de Informações para Fins Fiscais. Paris: OECD, 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EoI-manual_pt.pdf. Acesso em: 01 fev. 2023.

Logo, o intercâmbio internacional de dados fiscais objetiva tanto assegurar a constituição do crédito tributário quanto garantir o cumprimento da correlata obrigação, o que pode exigir, para além dessa permuta de informações, a adoção de medidas de cobrança do crédito devidamente constituído, as quais, como visto no Brasil, ocorre em âmbito exclusivamente judicial.

A troca de informações para fins fiscais encontrou espaço, primeiro, em acordos bilaterais pontuais⁴⁹, expandindo-se, depois, com a publicação das Convenções-Modelo da Liga das Nações de 1928, que previa a modalidade de *intercâmbio a pedido* e um amplo rol de sujeitos e situações alcançáveis pela troca. Na revisão desses modelos em 1943, as medidas de combate à evasão fiscal presentes em dois deles, por se sujeitarem a disposições comuns e requererem o mesmo grau de cooperação, foram unificadas na Convenção-Modelo para o estabelecimento da assistência administrativa recíproca para a constituição e recolhimento de tributos diretos; na revisão de 1946, esse último modelo não sofreu alterações substanciais, indicando que os países desenvolvidos e os em desenvolvimento estavam então alinhados quanto às medidas necessárias ao combate à elisão e evasão fiscais⁵⁰.

Em época mais recente, a expansão desse intercâmbio deu-se especialmente por meio dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital, inspirados no art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE de 1963, revisada em 1977 e atualizada continuamente a partir de 1992, e na Convenção-Modelo da Organização das Nações Unidas (ONU)⁵¹ de

⁴⁹ Como citado no tópico 2.1, inserem-se nesse período a convenção para intercâmbio de informações fiscais referentes a propriedades imobiliárias entre Bélgica, França e Holanda (1843 e 1845), a convenção entre França e Reino Unido para a troca de informações com o intuito de evitar evasão fiscal (1907) e as convenções pós-Primeira Guerra Mundial da Alemanha, Checoslováquia e Áustria.

⁵⁰ PEREIRA, op. cit., p. 264.

⁵¹ A ONU, organização internacional fundada em 1945, é atualmente composta por 193 Estados Membros e inclui nos seus objetivos, entre outros, a defesa do direito internacional (UNITED NATIONS. **History of the United Nations**. 2015. Disponível em: <https://www.un.org/en/about-us/history-of-the-un>. Acesso em: 20 jul. 2023).

1980⁵². O modelo da OCDE forneceu a base legal para as três formas básicas de troca de informações, quais sejam, *sob demanda, espontânea e automática*⁵³.

E, conforme dito linhas atrás, embora a cooperação fiscal internacional nesse período tenha se direcionado prioritariamente ao combate à dupla tributação, as discussões sobre o enfrentamento à evasão e elisão fiscais igualmente fizeram parte dessa fase, ainda que em caráter secundário⁵⁴.

Transpor o desafio do intercâmbio de informações para propósitos tributários em âmbito internacional ganhou ênfase, contudo, com o Fórum Global de Tributação da OCDE, criado em 2000 e que, a partir de 2004, passou a ter a função de produzir um “patamar mínimo de cooperação global”, pautado no desenvolvimento de um Padrão de Troca de Informações a Pedido (*Exchange of Information on Request Standard – EOIR Standard*). Em razão de sua reestruturação, esse Fórum foi sucedido, em 2009, pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais⁵⁵, atualmente integrado por 171 países, ou seja, a maioria não participante da OCDE^{56,57}, incluindo o Brasil⁵⁸. Essa integração, aliada

52 ROCHA, Sergio A. **Troca internacional de informações para fins fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 85-86.

53 GADZO; KLEMENCIC, op. cit., p. 211.

54 PEREIRA, op. cit., p. 245-246.

55 PEREIRA; SCHOUERI, op. cit., p. 441, 460, 462.

56 Atualmente, integram a OCDE 38 países, a saber: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coréia do Sul, Costa Rica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos da América, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia (OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Our global reach. **OECD**, Paris, 20--c. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/#d.en.194378>. Acesso em: 11 dez. 2024).

57 A legitimidade e a liderança da OCDE e do Fórum Global na seara da transparência e da troca de informações assentam-se sobretudo na ampla participação de países não membros da OCDE no Fórum. Nesse sentido: ROCHA, op. cit., p. 39.

58 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Global Forum members**. OECD, Paris, 20--a. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/who-we-are/members.html>. Acesso em: 11 dez. 2024.

à forma de desenvolver seus trabalhos, confere à OCDE ampla legitimidade para a promoção da adoção de padrões internacionais de governança fiscal na área em que atua⁵⁹.

O Fórum é, pois, considerado parte dos esforços internacionais para combater a evasão e elisão fiscais propiciadas pela intensificação do movimento transfronteiriço de riqueza, o qual impôs barreiras às autoridades fiscais na obtenção de informações sobre ativos mantidos no exterior e assuntos financeiros de seus próprios residentes.

Segundo o Fórum, o sigilo oferecido por inúmeras jurisdições, alvo de repúdio pelos líderes do Grupo dos Vinte (G-20)⁶⁰ no ano de 2009⁶¹, funcionava como um escudo para comportamentos abusivos, especialmente em favor dos ricos que facilmente poderiam fugir da tributação valendo-se de contas bancárias no exterior e de estruturas opacas e gerando a percepção de que o sistema tributário seria injusto⁶².

59 Sobre a forma de desenvolver suas atividades e a proeminência do Fórum Global para a comunidade internacional adotar o padrão de troca de informações a pedido, tornando-o uma prática geral e uniforme de transparência e troca de informações para fins fiscais: PEREIRA; SCHOUERI, op. cit., p. 465.

60 O G-20 é um fórum informal que promove o debate entre países industrializados e emergentes sobre assuntos-chave relacionados à estabilidade econômica global. Criado em resposta às crises financeiras do final dos anos 90, o G-20 conta com a participação da União Europeia, por meio da presidência rotativa do Conselho da União Europeia e do Banco Central Europeu, bem como de Chefes de Estado, Ministros de Finanças e Presidentes de Bancos Centrais de 19 países, a saber: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. Participam, ainda, dessas reuniões, o Diretor-Gerente do Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Presidente do Banco Mundial (BRASIL. Banco Central do Brasil. Grupo dos Vinte (G-20). **Banco Central do Brasil**, São Paulo, 2015a. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/rex/g20/port/mencaog20.asp?frame=1>. Acesso em: 2 fev. 2023.

61 G-20 INFORMATION CENTRE. **Declaração dos Líderes do G20 em Londres**. Disponível em: <https://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0402-br.html>. Acesso em: 2 fev. 2023.

62 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19**. Relatório Anual do Fórum Global 2020. Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Paris: OECD, 2020. Disponível em: www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forumannual-report-2020.pdf. Acesso em: 1 fev. 2023.

Antecedeu a esse movimento o relatório da OCDE denominado *Concorrência fiscal prejudicial: uma questão global emergente (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue)*⁶³, de abril de 1998. Nele, foram abordadas as práticas mundiais danosas no campo das atividades geograficamente móveis, como as atividades financeiras, que corroem a base tributável dos países nas formas de “paraísos fiscais” e regimes fiscais preferenciais prejudiciais no contexto da globalização. E a falta de efetiva troca de informações, especialmente bancárias, entre as autoridades fiscais de distintas jurisdições foi apontada como um dos indícios para identificá-las⁶⁴.

Reitera-se que a ausência desse intercâmbio internacional de dados é potencialmente nociva, ainda, à satisfação do crédito tributário devidamente constituído, na medida em que pode contribuir para a manutenção de bens de titularidade dos respectivos responsáveis em terras estrangeiras sem o conhecimento daqueles legalmente incumbidos da sua cobrança no território nacional.

Embora a troca de informações para objetivos fiscais não fosse assunto novo àquela época⁶⁵, tanto que já prevista na Convenção-Modelo da OCDE de 1963, foi a partir desse relatório de 1998 que a prática

63 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.** Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. Acesso em: 11 fev. 2023.

64 Avi-Yonah, ao explicar esse Relatório, assim esclarece: “O relatório original da OCDE trata de duas questões. Em primeiro lugar, identifica ‘paraísos fiscais’ como jurisdições: (a) sem ou com imposto de renda nominal e (b) com ao menos uma das três características seguintes: falta de troca de informações, falta de transparência e falta de atividades dos contribuintes consideradas substanciais. Em segundo lugar, identifica os ‘regimes de tributação privilegiada’ como regimes que oferecem (a) nenhuma ou uma alíquota baixa e (b) pelo menos uma das seguintes: *ring fencing*, falta de transparência e falta de troca efetiva de informações. O relatório da OCDE classificou paraísos fiscais e regimes de tributação privilegiada como ‘guerra fiscal prejudicial’”. AVI-YONAH, Reuven. Relatório da OCDE Sobre Guerra Fiscal Predatória: uma Retrospectiva após uma Década. Tradução Andreia Cristina Scapin. In: SANTIS, Eurico Marcos Diniz et al. **Transparéncia Fiscal & Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: Ed. FISCOsoft, 2013, p. 525-547.

65 Como mencionado no tópico 2.1, as primeiras convenções internacionais para o intercâmbio de informações fiscais voltadas ao combate da evasão remontam ao século XIX.

alcançou um novo patamar. No ano de 2002, após o relatório do fórum denominado “Melhorando o acesso às informações bancárias para fins tributários” de 2000, sobreveio a Convenção-Modelo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Tributária⁶⁶.

Diante disso e da crescente pressão da OCDE e do G-20⁶⁷, os Estados passaram a firmar acordos específicos, os chamados Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (*Tax Information Exchange Agreements – TIEA*)⁶⁸.

Em 2005, a OCDE alterou o art. 26 de sua Convenção-Modelo relativa à renda e ao capital, objetivando adequá-la aos avanços contidos no Modelo de Convenção para a Troca de Informações em Matéria Tributária e obtidos com os trabalhos de aperfeiçoamento do acesso a dados bancários⁶⁹.

A respeito da troca de informações fiscais, um outro fato merece destaque: mirando o combate à elisão e, principalmente, à evasão fiscal internacional em relação a ativos financeiros titularizados por contribuintes norte-americanos, os Estados Unidos da América aprovaram a Lei de Conformidade Fiscal das Contas Estrangeiras (*Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*) em 2010.

O FATCA impõe a instituições financeiras estrangeiras, entre outras obrigações, identificar contas correntes de norte-americanos mantidas no

66 ROCHA, op. cit., p. 28.

67 Para Pereira e Schoueri (op. cit.), a promoção da transparência e a troca de informações para propósitos tributários tornaram-se a única alternativa política viável para combater a dupla não tributação da renda, diante do insucesso do projeto de combate à concorrência fiscal prejudicial.

68 OLIVEIRA, Philippe T. P. Acordos de Troca de Informações para Fins Fiscais: Análise do Modelo OCDE e do Entendimento do Supremo Tribunal Federal. **Revista da PGFN**, v. 2, n. 1, p. 119-140, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/572/1526>. Acesso em: 10 jul. 2023.

69 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. **OECD**, Paris, 18 dec. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 1 abr. 2023.

exterior e informar anualmente os dados do detentor (nome, endereço etc.) e da própria conta (número, valor, balanço, entradas, saídas, pagamentos etc.)⁷⁰. Foram editados dois modelos de Acordos Intergovernamentais (*Inter-Governmental Agreements – IGA*) para sua implementação: no IGA 1, os dados das instituições financeiras estrangeiras chegam ao fisco norte-americano por intermédio dos fiscos locais, fundando-se em trocas automáticas de informações previstas em convenções firmadas pelas partes e, neste caso, existe a possibilidade dos fiscos locais receberem informações equivalentes do fisco norte-americano; no IGA 2, a comunicação é direta entre instituições financeiras e o fisco norte-americano e eventual intercâmbio de dados entre os fiscos norte-americano e locais se restringe a contas bancárias recalcitrantes⁷¹.

Já em 1º junho desse mesmo ano de 2010, um outro evento relevante sobreveio: a emenda da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, elaborada por iniciativa do Conselho da Europa – CoE⁷² e da OCDE e em vigor desde 1995⁷³. Apesar de previstas outras formas de cooperação transfronteiriça para fins tributários nessa Convenção, que serão mais bem detalhadas em capítulo próprio, a emenda teve como um de seus fins a harmonização com a norma relativa à transparência e troca de informações internacionalmente acolhida, nos moldes contidos no art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE com a redação da época.

70 PEREIRA, op. cit., p. 338-339.

71 Ibid., p. 339-340.

72 O Conselho da Europa é uma organização internacional europeia fundada em 1949, atualmente integrada por 46 estados-membros, 27 deles também membros da União Europeia, que atua na defesa dos direitos humanos, da democracia e do Estado de direito. Para informações adicionais: COUNCIL OF EUROPE. **Home**, 2025. Disponível em: <https://www.coe.int/web/portal/home>. Acesso em: 7 set. 2023.

73 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. **OECD**, Paris, 25 jan. 1988. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0235>. Acesso em 28 dez. 2022.

Em resumo, essa Convenção prevê cinco métodos para o intercâmbio de dados fiscais, sem qualquer intenção de restringi-los, mas sim propiciar que as Partes decidam a melhor forma de fornecê-los, maximizando a eficiácia e reduzindo os custos. São eles: i) troca a pedido (art. 5º); ii) troca automática (art. 6º); iii) troca espontânea (art. 7º); iv) verificação fiscal simultânea (art. 8º); e v) verificação fiscal no estrangeiro (art. 9º)⁷⁴. Alguns detalhamentos a respeito desses modos de partilhamento de informações serão tratados no capítulo 3, que versa sobre esse instrumento multilateral.

Como se pode depreender do quanto já fora exposto, atualmente há diversos instrumentos jurídicos internacionais que permitem que os dados fiscais sejam intercambiados de distintas formas entre as jurisdições. A seguir, uma síntese de cada uma delas.

A primeira delas consiste nas *solicitações a pedido*, que ocorrem sob demanda de um país, geralmente quando, no curso da investigação de um determinado sujeito passivo e após o esgotamento das próprias fontes (princípio da subsidiariedade, também conhecido como *exhaustion rule*), a informação solicitada seja necessária e útil à conclusão ou ao aperfeiçoamento do respectivo procedimento. Essas informações devem se referir a um sujeito passivo tributário concreto ou, ainda que o pedido seja feito em termos abstratos, devem visar à utilização concreta em um processo relativo a um determinado obrigado tributário⁷⁵.

O intercâmbio de informações a pedido, previsto já na Convenção-Modelo da Liga das Nações de 1928, foi o foco inicial da padronização da transparência e da permuta de informações visada sobretudo pelo Fórum (isto é, do denominado *Exchange of Information on Request Standard – EOIR*).

74 Ibid., p. 12-14.

75 OLIVEIRA, Maria O. B. **O intercâmbio de Informação Tributária:** Nova Disciplina Comunitária, Estado Actual da Prática Administrativa, Contributos para uma Maior Significância desse Instrumento. Coimbra: Almedina, 2012.

Essa modalidade de intercâmbio atingiu tamanho desenvolvimento perante a comunidade internacional que se tornou, juntamente com a transparência, um costume internacional de caráter geral e com efeitos *erga omnes*, cujo descumprimento configura ato ilícito, sujeito à responsabilização internacional. Compondo, assim, o dever jurídico internacional de cooperação em matéria tributária⁷⁶.

Sob essa perspectiva, os Estados estão obrigados a intercambiar informações quando demandados, independentemente de prévia adesão a convenções sobre o assunto⁷⁷.

As *trocas automáticas*, de seu turno, são trocas regulares ou sistemáticas, que dispensam pedido prévio, abrangem uma ou várias categorias de dados e geralmente se aproveitam dos meios internos de obtenção de informações, revelando-se instrumento relevante de combate à fraude e evasão fiscais⁷⁸.

O protagonismo dos Estados Unidos, com a edição da Lei do FATCA, em 2010, impactou o panorama antes retratado, impulsionando o intercâmbio por meio do Padrão de Troca Automática de Informações (*Automatic Exchange of Information Standard – AEOI*)⁷⁹, ainda que por um ato unilateral desse país.

76 Ao esmiuçar os fundamentos e o conteúdo do dever jurídico de cooperação internacional para o combate da elisão fiscal internacional a partir de fontes não escritas de Direito Internacional Público, Pereira (op. cit., p. 411-413) defende que esse dever, embora originado do princípio da cooperação, princípio geral de Direito Internacional declarado na Carta das Nações Unidas, concretizou-se por meio da regra jurídica de natureza costumeira.

77 Nesse sentido, as convenções são apenas uma das evidências do desenvolvimento da prática geral e da *opinio iuris* (isto é, da convicção de que a adoção de determinada prática é uma obrigação jurídica) dos Estados, que se soma às demais evidências objetivas dessa mesma prática – quais sejam, relativização progressiva da garantia do sigilo dos dados e troca efetiva de informações para propósitos fiscais –, e às demais evidências subjetivas da convicção (*opinio iuris*) de que a troca de informações é uma obrigação jurídica internacional – a saber, Convenções-modelo e respectivos comentários, declarações no âmbito do Fórum Global e atos de submissão dos Estados participantes do Fórum ao sistema de *peer review* (ibid., p. 188, 414-440).

78 OLIVEIRA M., op cit., p. 200-201.

79 GADZO; KLEMENCIC, op. cit., p. 209.

Desse modo, em âmbito global, a partir de 2013, os trabalhos de harmonização internacional voltaram-se também à implementação da permuta automática, fornecida eletrônica e periodicamente à jurisdição de residência do contribuinte em situações transfronteiriças, nas quais ele mantém relações específicas com outra jurisdição que não a de residência⁸⁰.

Esse tipo de intercâmbio ganhou ênfase com a adoção do Padrão de Relatório Comum (*Common Reporting Standard – CRS*), desenvolvido pela OCDE e pelo G-20 em 2014 e que levou às primeiras trocas automáticas em 2017⁸¹. Na realidade, o CRS, destinado a bancos e outras instituições financeiras, é um dos principais componentes do padrão global da OCDE para troca automática de informações, ao lado do Modelo de Acordo entre Autoridades Competentes (*Model Competent Authority Agreement*), modelo de instrumento jurídico que permite a permuta entre os países participantes⁸².

O CRS é similar à estrutura do FATCA e visa a fornecer às jurisdições o acesso a informações sobre os ativos de residentes fiscais mantidos em instituições financeiras estrangeiras, mirando o combate de práticas evasivas⁸³.

As permutas sob o Padrão Comum são geralmente fundadas no art. 6º da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, que prevê a troca automática como uma das formas de assistência mútua, e os procedimentos para tanto são detalhados no Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (*Multilateral Competent Authority*

80 OECD, 2022e.

81 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Raising the Bar on Tax Transparency**: 2022 Global Forum Annual Report. Paris: OECD, 2022b. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/global-forum-annual-report-2022.pdf>. Acesso em 2 fev. 2023.

82 GADZO; KLEMENCIC, op. cit., p. 215.

83 Ibid., p. 209.

Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – MCAA)⁸⁴. Entretanto, o CRS também pode se fundar em outras normas jurídicas que preveem o intercâmbio automático, como os Tratados para Evitar Dupla Tributação ou os Tratados para Trocas de Informações para Fins Fiscais⁸⁵.

Por fim, os *intercâmbios espontâneos* são os eventuais ou ocasionais, que independem de pedido prévio e são realizados pela autoridade competente de um Estado contratante que fornece as informações à autoridade de outro quando aquela, no exercício de suas funções, toma conhecimento de dados fiscais presumivelmente de interesse desse outro Estado⁸⁶.

Outros modos de cooperação administrativa podem ser associados a essas modalidades, como as *verificações fiscais simultâneas*, as quais permitem a duas ou mais jurisdições realizarem auditorias simultâneas de pessoas de interesse comum ou complementar, ou, então, as *verificações fiscais no estrangeiro*, objetivando obter informações em uma jurisdição estrangeira⁸⁷.

Consoante se nota dessa síntese, houve um considerável avanço na troca de informações para fins tributários entre jurisdições no decorrer das últimas décadas.

Durante essa evolução, o art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE adquiriu relevância ímpar para a comunidade internacional no tratamento

⁸⁴ Ibid., p. 215. A base jurídica mais adequada para o funcionamento do Acordo entre Autoridades Competentes provavelmente é a fornecida pela Convenção Multilateral, pois possui alcance global, permite todas as formas de cooperação administrativa e contém regras sobre confidencialidade e uso adequado da informação.

⁸⁵ OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook**. 2nd ed. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm>. Acesso em: 31 ago. 2023.

⁸⁶ OLIVEIRA M., op. cit., p. 203.

⁸⁷ OECD, 2022e.

da troca transfronteiriça de informações tributárias⁸⁸: em relação a essa temática, inspirou diversos Tratados Tributários para Evitar a Dupla Tributação e Acordos para a Troca de Informações em Matéria Tributária, inclusive os celebrados pelo Brasil, bem como a emenda da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária no ano de 2010.

Por esse motivo, no próximo tópico, será feita uma breve análise desse dispositivo, com apoio nos respectivos Comentários da OCDE naquilo em que forem pertinentes a este trabalho.

2.3. O art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE relativa a impostos sobre a renda e o capital

O Modelo de Convenção da OCDE para Evitar a Dupla Tributação sobre a Renda e o Capital foi elaborado em 1963, revisado em 1977 e atualizado continuamente a partir de 1992⁸⁹, ano em que a referência à “dupla tributação” deixou de constar em seu título em razão da amplitude do modelo, já que abrangente de outros assuntos, como evasão fiscal, assistência administrativa, não discriminação e, mais recentemente, dupla não tributação⁹⁰. Esse modelo incorporou, ainda, os avanços contidos no Modelo de Convenção para a Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE e aqueles decorrentes dos trabalhos de aperfeiçoamento do acesso a dados bancários⁹¹.

Apesar de instrumento não jurídico (*soft law*), a Convenção-Modelo evidencia a convicção do direito e da necessidade sobre a troca de

⁸⁸ No sentido de que esse dispositivo é a base principal para a troca de informações entre países em razão da predominância do Modelo OCDE para a celebração de tratados no mundo, mas advertindo desde logo a tendência da perda de sua relevância para a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (ROCHA, op. cit., p. 86-87).

⁸⁹ OECD, op. cit., 2017. Segundo informações obtidas no sítio eletrônico da OCDE, atualizações foram publicadas em 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017.

⁹⁰ XAVIER, Alberto. **Direito internacional tributário do Brasil**. 7^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁹¹ OECD, op. cit., p. 487.

informações para fins fiscais – vale dizer, a *opinio juris sive necessitatis* internacional, elemento imprescindível para que uma prática geral se converta em norma jurídica internacional. Disso advém a expectativa, ao menos em relação aos países-membros da OCDE, de que, ausente reserva ou observação aos respectivos Comentários, o Estado adotará seu texto e a interpretação neles contidos⁹².

Dada a centralidade desse dispositivo para o estágio contemporâneo do intercâmbio de informações fiscais entre os países, passa-se a analisar sua atual redação – por sinal, muito similar à do art. 26 da ONU⁹³. Em linhas gerais, o art. 26 do Modelo OCDE prevê⁹⁴ o dever de *intercâmbio de informações* – isto é, de fatos, documentos, transações etc.⁹⁵ – “*previsivelmente relevantes*” para a administração ou execução da legislação interna em relação a qualquer tributo dos Estados contratantes, suas divisões políticas ou entes locais, desde que não contrários à convenção; essas informações não se restringem aos residentes desses Estados e tampouco aos tributos abarcados pela convenção⁹⁶.

Essa redação advém de alterações ocorridas em 1977, quando passou a abranger informações relativas a não residentes; em 2000, ao facultar a troca de informações em relação a qualquer tributo⁹⁷; e em 2005, quando o dispositivo deixou de exigir que a informação fosse “necessária”,

92 PEREIRA, op. cit., p. 188, 428-430.

93 UNITED NATIONS. **The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021**. New York: United Nations, 2021. Em síntese, o Modelo ONU, diferentemente do Modelo OCDE, destaca, expressamente, que devem ser trocadas informações úteis aos Estados Contratantes para prevenir a elisão ou evasão dos tributos e que, além disso, as autoridades competentes desenvolverão métodos e técnicas apropriados para as trocas de informações. Para a comparação da atual redação do art. 26 dos dois Modelos, vide ANEXO II.

94 OECD, op. cit., 2017.

95 ROCHA, op. cit., p. 91.

96 Em termos doutrinários, é a denominada “troca de informações maior” (*major information clause*), que se contrapõe à “troca de informações menor” (*minor information clause*), a qual, por sua vez, prevê o intercâmbio apenas em relação aos tributos previstos na própria Convenção (Ibid., p. 92-93).

97 PEREIRA, op. cit., p. 276, 322.

passando a requerer, em substituição, a sua previsível relevância. Essa última modificação flexibilizou os requisitos para a formulação do pedido de troca, que, até então, poderia exigir uma maior instrução do pleito pelo Estado Requerente⁹⁸.

Segundo os Comentários da OCDE, o padrão “relevância previsível” objetiva, de um lado, proporcionar a troca de informações em relação às quais haja uma possibilidade razoável de sua relevância no momento da solicitação, ainda que se mostrem irrelevantes depois que fornecidas, e, de outro, a esclarecer que os Estados não têm liberdade para realizar solicitações especulativas sem nexo aparente com um inquérito ou investigação fiscal – as chamadas “expedições de pesca” (*fishing expeditions*)⁹⁹ – nem solicitar informações cuja relevância seja improvável¹⁰⁰.

Em segundo, o modelo prevê a *confidenciabilidade dos dados*, segundo a legislação interna do Estado receptor. Os dados cambiados somente poderão ser utilizados por pessoas ou autoridades de órgãos jurisdicionais ou administrativos encarregadas da cobrança, da decisão dos recursos relativos aos tributos cujas informações estão sujeitas ao intercâmbio e da supervisão dessas funções. Além de admitir a revelação dos dados em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais, passou a autorizar, a partir da revisão de 2012¹⁰¹, o uso desses dados para fins diversos dos fiscais previstos no ordenamento de ambos os países contratantes (por

98 ROCHA, op. cit., 2015, p. 487.

99 OECD, op. cit., p. 489-490, itens 5.1 e 5.2. Segundo esclarecem os Comentários da OCDE, o simples fato de não fornecer o nome e/ou o endereço do sujeito passivo sob investigação não configura expedição de pesca, mas, nesses casos, o Estado requerente deverá incluir outras informações suficientes para a identificação do sujeito. Além disso, quando o pedido se referir a um grupo de contribuintes não identificados individualmente, o requerente deverá detalhar o grupo e os fatos e circunstâncias específicas motivadoras do pleito, a lei aplicável, as razões, apoiadas em fatos claros, pelas quais se acredita que os sujeitos agem em desconformidade a essa lei e, ainda, demonstrar como as informações auxiliariam no cumprimento da norma por esses sujeitos.

100 OECD, 2017, p. 488-489.

101 ROCHA, op. cit., 2015, p. 30.

exemplo para o combate da lavagem de dinheiro, da corrupção, do financiamento do terrorismo¹⁰²), desde que autorizado pelo Estado emissor.

A manutenção do sigilo no Estado contratante receptor é matéria de direito interno. Não obstante, a OCDE, em seus Comentários, esclarece que o Estado Requerido pode suspender a assistência caso o Requerente não cumpra os deveres relativos à confidencialidade; pode, ainda, celebrar acordos específicos ou memorandos de entendimento sobre a confidencialidade¹⁰³.

De toda sorte, embora exija a confidencialidade dos dados intercambiados segundo a Lei do Estado Requerente, o art. 26 autoriza sua divulgação em processos judiciais públicos. Isso remete à questão do tratamento, em âmbito judicial, de dados acobertados pelo sigilo fiscal.

A respeito dessa possibilidade de divulgação, Rocha, por exemplo, chama a atenção para a incompatibilidade desse tipo de previsão com o ordenamento brasileiro, relembrando o decidido pelo STJ em 29/06/2010 no Agravo Regimental na Ação Penal n. 573, no sentido de que a quebra do sigilo fiscal impõe a decretação do segredo de justiça¹⁰⁴. Aliás, nesse mesmo sentido, a Corte Superior se posicionou posteriormente ao julgar, em 22/05/2013, sob a sistemática dos recursos repetitivos, o Tema n. 590, concluindo que, em execução fiscal, “as informações sigilosas das partes devem ser juntadas aos autos do processo que correrá em segredo de justiça, não sendo admitido o arquivamento em apartado”.

Entretanto, na prática brasileira, entende-se que atualmente é possível transpor validamente o óbice apontado pela doutrina.

O contemporâneo estágio do processo eletrônico tornou possível a juntada, em autos judiciais públicos, de documentos com sigilo externo.

102 OECD, op. cit., p. 498, item 12.3.

103 Ibid., p. 497, item 11.

104 ROCHA, op. cit., 2015, p. 209.

Essa funcionalidade impede o acesso de pessoas diversas das integrantes da relação processual e de seus representantes ao inteiro teor apenas desses documentos, mas não aos demais atos processuais documentados nos autos, que, portanto, permanecem públicos¹⁰⁵.

Desse modo, ainda que os autos do processo judicial tramitem publicamente, os dados fiscais fornecidos por outras jurisdições estariam colacionados aos autos com anotação desse sigilo, garantindo o acesso somente às partes, seus patronos e ao juiz. Como resultado, tomando conhecimento de que documentos sigilosos foram juntados a processos públicos, o interessado pode requerer, de forma justificada, autorização judicial para acessar seu conteúdo.

Esse avanço tecnológico confere a hipótese excepcional de sigilo – no caso, o sigilo fiscal que recai exclusivamente sobre os documentos intercambiados –, tratamento diferenciado que garante sua estrita observância, sem, contudo, eliminar a regra constitucional brasileira da publicidade dos processos e dos atos processuais (arts. 5º, inc. LX, e 93, inc. IX, da CRFB), ensejando validamente a situação antevista pelo dispositivo do modelo em estudo.

Em terceiro, a *impossibilidade de interpretar essas disposições*, no sentido de obrigar a adoção de medidas contrárias à legislação interna ou prática administrativa ou ao fornecimento de informações que não possam ser obtidas segundo as leis internas dos contratantes ou no exercício das práticas administrativas ou, ainda, que revelem segredo mercantil, empresarial, industrial, comercial ou profissional ou procedimento relacionado a uma atividade econômica ou, por fim, cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

105 Nesse sentido, permite, por exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**, São Paulo, 2022b. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/CanaisAtendimentoRelacionamento/DuvidasFrequentes/AdvogadosPrincipaisDuvidas>. Acesso em: 8 set. 2023).

Essa previsão pode legitimar que o Estado Requerido se recuse a prestar, entre outras, informações bancárias ao Estado Requerente caso a legislação interna daquele proíba o acesso direto a tais dados pelas autoridades fiscais¹⁰⁶.

Em relação à eventual divulgação de segredos, a própria OCDE reconhece que, embora devam ser respeitados, consistem em situação excepcional, que compreende fatos ou circunstâncias dotados de relevância econômica e passíveis de exploração prática e cujo uso não autorizado pode causar um sério prejuízo, como um dano financeiro, algo que, ordinariamente, não resulta da mera liquidação, lançamento e cobrança de tributos. E, mesmo se configurada essa excepcionalidade, bastará a exclusão dos detalhes referentes ao segredo, fornecendo-se o restante da informação¹⁰⁷.

Na realidade, a OCDE sugere uma interpretação restritiva do sigilo, de modo que não seja invocado como simples meio para inviabilizar a troca.

Também prevê que, sem prejuízo das limitações acima, o Estado Requerido deverá utilizar todas as medidas de que disponha com o fim de obter as informações solicitadas mesmo que ele próprio não precise desses dados; e, ainda, que os Estados não podem se negar a prestar as informações pelo fato de estarem em poder de bancos ou instituições financeiras, mandatários ou agentes ou representantes fiduciários ou, ainda, porque se relacionam aos direitos de propriedade de uma pessoa.

Se, em sua redação original, o art. 26 do Modelo OCDE limitava as permutas de informações aos tributos abrangidos pela convenção, fazendo menção genérica à confidencialidade e indicando tão somente alguns limites objetivos hoje constantes de seu § 3º¹⁰⁸, com as sucessivas revisões, ele atingiu um patamar muito mais abrangente.

106 ROCHA, op. cit., 2015, p. 97.

107 OECD, 2017, p. 502-504, item 19.2.

108 ROCHA, op. cit., 2015, p. 89.

Atualmente, mediante alguns condicionantes, prevê a troca de informações sobre qualquer tributo e faculta, ainda, a utilização dos dados intercambiados para o cumprimento da legislação interna em relação a qualquer tributo e, também, para fim diverso dos fiscais, caso previsto no ordenamento do Requerente e autorizado pelo Requerido.

Além disso, as trocas de informações pautadas nesse dispositivo podem ser: i) *a pedido*, em casos específicos, quando esgotadas as fontes regulares de informação disponíveis em âmbito interno; ii) *automáticas*, quando o intercâmbio é sistemático; ou iii) *espontâneas*, quando um Estado contratante detém informação que supõe de interesse do outro¹⁰⁹.

Essa previsão propicia, outrossim, a combinação entre essas três formas ou mesmo a utilização de outras técnicas, como: i) *verificação fiscal simultânea*: exame simultâneo dos assuntos fiscais de um sujeito passivo em comum realizado por duas ou mais partes, cada um em seu próprio território, objetivando a troca de informações relevantes assim obtidas; ii) *verificação fiscal no estrangeiro*: obtenção de informações por meio da presença de representantes do Estado Requerente, valendo-se diretamente este ou por intermédio do Estado Requerido de entrevistas de indivíduos ou exame de livros e registros; ou iii) *troca de informações de todo um setor econômico*: ou seja, intercâmbio de dados não relativos a um sujeito passivo em particular, mas sim a um setor da economia¹¹⁰.

Como se percebe, essas múltiplas possibilidades, que não limitam nem são limitadas por aquelas previstas em outros acordos internacionais relacionados à cooperação em questões tributárias¹¹¹, se implementadas, são capazes de conferir maior efetividade ao instrumento de intercâmbio de dados fiscais e sua utilização para o cumprimento da legislação

109 OECD, 2017, p. 494-495, item 9.

110 Ibid., p. 494-495, item 9.1

111 Ibid., p. 490, item 5.4.

tributária interna, especialmente, é deveras relevante para a persecução do crédito tributário dos entes subnacionais.

Sob esse enfoque, a OCDE aponta alguns exemplos de uso desse instrumento cooperativo para aplicação das leis domésticas¹¹², extensível aos entes subnacionais, sobretudo quando empenhados a desvelar possíveis subterfúgios obstativos da satisfação de seu crédito tributário.

Entre esses exemplos, já com as adequações reputadas pertinentes aos entes federativos subnacionais, citam-se as solicitações de informações de um Estado a outro acerca de todas as contas bancárias de titularidade de determinado sujeito passivo tributário, sua esposa ou filhos, quando reunidos indícios de que aquele primeiro é o real beneficiário de contas não declaradas nesse outro Estado, mantidas em nome de parentes para dificultar sua identificação e alcance; ou, então, pedidos de um Estado cujas autoridades fiscais, após esgotamento de seus próprios meios de obtenção das informações, visam a identificar se os administradores e corresponsáveis tributários de uma empresa residente no Estado Requerente, mas que é propriedade de uma outra, que, aliás, pode ser de fachada, situada no Estado Requerido, são os acionistas diretos ou indiretos que efetivamente receberam dividendos daquela primeira e que foram convertidos em bens passíveis de expropriação para a satisfação da dívida tributária.

Examinados o art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE e os respectivos Comentários, avança-se para analisar, em particular, o tratamento dispensado pelo Brasil ao intercâmbio internacional de dados fiscais especialmente por meio de acordos internacionais que sofreram influência desse dispositivo.

112 Ibid., p. 492-493, item 7.

2.4. O Brasil e os acordos versando sobre troca de informações fiscais entre jurisdições

Em 1967, entrou em vigor o primeiro Tratado Tributário para Evitar a Dupla Tributação da Renda, celebrado pela República brasileira com o Japão. Nas décadas seguintes, sobrevieram outros, alcançando o número de 37 internalizados até o ano de 2023¹¹³.

Embora alguns desses tratados se aproximem do Modelo ONU, as convenções brasileiras seguem, em geral, a Convenção-Modelo da OCDE e, no que tange especificamente à troca de informações, aparentemente, o art. 26 desses tratados resultou da fusão dos parágrafos 1º e 2º do Modelo OCDE, que tratam, respectivamente, do objeto e da confidencialidade das trocas, com alguns recortes e com redação variável, bem como adotou o parágrafo 3º do Modelo OCDE, que trata de alguns limites do intercâmbio¹¹⁴.

Ademais, o que se constata nos Tratados mais recentes celebrados pelo Brasil é uma crescente aderência ao Modelo atualmente proposto pela OCDE, que culminou, por exemplo, com a reprodução integral dos cinco parágrafos de seu art. 26 no tratado celebrado em 2018 com Singapura e internalizado por meio do Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022¹¹⁵.

113 Um deles com vigência já cessada, no caso, o celebrado com a Alemanha, sem efeito desde 1º de janeiro de 2006 (BRASIL. **Receita Federal**. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Brasília, DF, 2015e. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 11 dez. 2024).

114 Para assim concluir, Vita (2010) analisou os 23 tratados celebrados até 2005 pelo Brasil para evitar a Dupla Tributação Internacional com países não latino-americanos, quais sejam, África do Sul, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda (Países Baixos), Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Tchecoslováquia, Suécia e Ucrânia (VITA, Jonathan. B. As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os modelos OCDE e ONU. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, p. 303-319, 2010).

115 BRASIL. Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elísão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11109.htm. Acesso em: 2 abr.2023.

Todavia, não obstante a atual redação do art. 26 do Modelo, consigne a ampla aplicabilidade das informações intercambiadas para o cumprimento da legislação interna, dos 37 tratados para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil, nem todos permitem a troca de dados fiscais envolvendo outros tributos além daqueles objetos do acordo, que se limitam exclusivamente a tributos federais (na realidade, a imposto sobre a renda, na maciça maioria dos casos¹¹⁶). Além disso, alguns não autorizam sequer a permuta para combater a evasão fiscal em relação a todos os tributos brasileiros, mas tão somente para aqueles federais abarcados pelo acordo.

O mais antigo deles, entabulado com o Japão em 1967, por exemplo, abrange, para o Brasil, apenas o imposto de renda e estabelece que as informações, comunicáveis somente às pessoas ou autoridades encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos aos quais a Convenção se aplica, serão permutadas para prevenir a evasão fiscal nos Estados contratantes relativamente apenas a esses mesmos tributos.

Na realidade, a maioria dos acordos de não dupla tributação celebrados pelo Brasil estabelece que as informações intercambiáveis, referentes apenas aos impostos objetos da Convenção e ordinariamente respeitantes tão somente a residentes de um ou ambos os Estados contratantes, visando à aplicação das disposições do ato bilateral ou da legislação interna concernente a esses mesmos impostos, são comunicáveis somente às pessoas ou autoridades (inclusive de tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança desses mesmos tributos¹¹⁷. Apenas alguns

116 Exceções são os acordos celebrados pelo Brasil com os Emirados Árabes e com a Suíça, promulgados em 2021, com Singapura, promulgado em 2022, e com o Uruguai, promulgado em 2023, que além do imposto federal sobre a renda, abrangem, para a o Brasil, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

117 Nesse sentido, além daquele entabulado com o Japão, os acordos celebrados pelo Brasil com França (1972), Dinamarca (1974), Áustria (1976), Espanha (1976), Alemanha (1976; acordo sem efeito desde 01/01/2006), Suécia (1976), Luxemburgo (1980), Itália (1981), Canadá (1986), Equador (1988), Eslováquia e República Tcheca (1991), Filipinas (1991), Hungria (1991), Países Baixos (1991), China (1993; as informações não se limitam aos residentes dos contratantes), Finlândia (1998; as informações não se limitam aos residentes dos contratantes), Portugal (2001; as informações não se limitam aos residentes dos contratantes; também prevê troca espontânea em determinados casos),

desses contêm previsão permitindo a revelação das informações em procedimentos públicos nos tribunais ou em decisões judiciais¹¹⁸.

Há outros acordos dessa espécie de maior amplitude, que autorizam a troca de informações atinentes a residentes ou *não residentes* de qualquer dos Contratantes e sobre *qualquer imposto* (ou *tributo*, em determinados casos) para aplicação da legislação interna também em relação a qualquer imposto (ou tributo, conforme o caso), desde que a respectiva tributação não seja contrária à Convenção, entre as autoridades (inclusive de tribunais e órgãos administrativos) competentes para o respectivo lançamento e cobrança, que somente poderão utilizá-las para esses fins¹¹⁹. Há alguns, entretanto, que têm previsão similar a essas, mas que permitem a troca de informações em relação a impostos federais tão somente¹²⁰. Alguns desses anteriormente mencionados autorizam, ainda, o uso para outros fins caso sejam permitidos pela legislação de ambos os contratantes e desde que autorizado pela autoridade fornecedora¹²¹. Outros entre todos esses permitem, porém, a revelação das informações em procedimentos públicos nos tribunais ou em decisões judiciais¹²².

Chile (2003; as informações não se limitam aos residentes dos contratantes), Israel (2005; as informações não se limitam aos residentes dos contratantes), Ucrânia (2006), Tríndad e Tobago (2014; as informações não se limitam aos residentes dos contratantes), Rússia (2017), Suíça (2021; o acordo também se aplica à CSLL).

118 Assim prescrevem os acordos entre Brasil e China (1993), Finlândia (1998), Rússia (2017) e Suíça (2021).

119 Nesse sentido, os acordos celebrados pelo Brasil com Bélgica (1973; autoriza o uso em procedimento ou ajuizamento de ações versando sobre delitos referentes a esses impostos), Noruega (1981, com a alteração de 2019), Argentina (1982, com a alteração de 2018), Coreia do Sul (1991, com a alteração de 2018), Índia (1992, com a alteração de 2017), Peru (2009), Turquia (2013), Emirados Árabes (2021; permite troca para administração e cumprimento da legislação interna em relação a qualquer *tributo*), Singapura (2022; permite troca para administração e cumprimento da legislação interna em relação a qualquer *tributo*) e Uruguai (2023; permite troca para administração e cumprimento da legislação interna em relação a qualquer *tributo*).

120 Nesse sentido, os acordos celebrados pelo Brasil com África do Sul (2006), México (2006) e Venezuela (2014).

121 Nesses termos os acordos entre o Brasil e Argentina (1982, com a alteração de 2018), Índia (1992, com a alteração de 2017), Emirados Árabes Unidos (2021), Singapura (2022) e Uruguai (2023).

122 Assim prescrevem os acordos entre o Brasil e a Noruega (1981), Argentina (1982, com a

Objetivando impulsionar a cooperação internacional em matéria tributária por meio do intercâmbio de informações a pedido, a OCDE publicou, no ano de 2002, o Modelo de Convenção para Troca de Informações em Matéria Tributária (Modelo TIEA)¹²³. Esse Modelo foi desenvolvido pelo Fórum Global para combater práticas fiscais prejudiciais abordadas no Relatório de 1998¹²⁴. Além da padronização internacional, visou a ser uma opção quando a celebração de uma convenção sobre a tributação da renda ou do capital fosse mais difícil ou desaconselhada¹²⁵.

Inspirado nesse Modelo, o Brasil celebrou o primeiro Acordo para Troca de Informações para Fins Fiscais em 2007 com os Estados Unidos da América, o qual foi internalizado somente no ano de 2013 pelo Decreto nº 8.003¹²⁶.

Esse diploma prevê, além das verificações fiscais no exterior, a *troca de informações a pedido*, quando impossibilitada a obtenção dos dados por outros meios ou, excepcionalmente, quando o recurso a esses meios acarretar dificuldades desproporcionais. O acordo aplica-se independentemente da residência ou nacionalidade da pessoa cujas informações são solicitadas, ainda que a responsabilidade tributária que embasa o pleito seja questionada pelo contribuinte, e tem por objeto os seguintes tributos federais:

alteração de 2018), Coreia do Sul (1991, com a alteração de 2018), Índia (1992, com a alteração de 2017), África do Sul (2006, com a alteração de 2018), Peru (2009), Turquia (2013), Emirados Árabes Unidos (2021), Singapura (2022) e Uruguai (2023).

123 Para uma visão crítica a respeito desse modelo, ver ROCHA (op. cit., 2015, p. 101-113).

124 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (Model TIEA). **OECD**, Paris, 2002. p. 2-3. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en.html. Acesso em: 2 abr. 2023.

125 ROCHA, op. cit., 2015, p. 101.

126 BRASIL. Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%208.003%2C%20DE%2015,20%20de%20mar%C3%A7o%20de%202007. Acesso em: 3 abr. 2023.

Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Por expressa previsão, não tem aplicabilidade aos tributos de competência dos Estados, Municípios ou outras subdivisões políticas das Partes. O acordo, ainda, estabelece a confidencialidade das informações e, embora admita a revelação a pessoas ou autoridades (inclusive tribunais e órgãos administrativos) da Parte Requerente envolvidas com o lançamento ou cobrança dos tributos visados pelo pacto ou mesmo em procedimentos públicos dos tribunais ou em decisões judiciais, veda a divulgação para qualquer outra pessoa, entidade, autoridade ou qualquer outra jurisdição sem o consentimento expresso, por escrito, da Parte Requerida.

Destarte, ao menos em relação ao cumprimento da legislação interna dos créditos tributários estaduais, o compromisso assumido pelo Brasil com os Estados Unidos para a troca na modalidade a pedido tem aplicação deveras restrita e, exceto se tomado conhecimento das informações pela divulgação pontual em eventual processo público ou por meio de decisão judicial¹²⁷, o compartilhamento de dados relativos aos tributos abrangidos pelo acordo depende de expressa autorização escrita do Requerido.

Outros cinco tratados dessa espécie foram celebrados e se encontram internalizados, a saber: os realizados com Jersey, Suíça, Reino Unido, Bermudas e San Marino, promulgados, respectivamente, pelos Decretos nº 9.969/2019, nº 9.814/2019, nº 9.815/2019, nº 11.612/2023 e nº 11.862/2023¹²⁸.

127 Imagina-se aqui, por exemplo, situação em que, embora o processo seja público, haja notícia de informações sigilosas, por meio de documentos juntados pelas partes com sigilo externo, que eventualmente possam ser de interesse dos entes federativos, os quais, assim, ingressariam nos respectivos autos, solicitando autorização judicial para acesso a esses documentos. Para evitar repetições quanto a essa questão, remete-se o leitor ao item 2 do subcapítulo 2.3.

128 BRASIL. Receita Federal. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Acordos

Em linhas gerais, esses acordos autorizam o *intercâmbio a pedido de informações*¹²⁹ relevantes para a administração e o cumprimento das leis internas dos tributos por eles visados. Abrangem informações relativas à determinação, lançamento, execução, cobrança ou recuperação desses tributos, em relação a pessoas a eles sujeitas, ainda que não residentes ou nacionais das partes contratantes, ou para a investigação de assuntos tributários ou, ainda, para a instauração de processo tributário de natureza criminal relativo a essas pessoas, independentemente de ainda estar sob discussão a pretensão tributária ou, então, de a Parte Requerida necessitar delas para propósitos próprios.

Os acordos celebrados com a Jersey e Bermudas abrangem, para o Brasil, somente o IR. O realizado com a Suíça, por sua vez, abarca o IR; o IPI; o IOF; o ITR; o PIS, a COFINS; e a CSLL e quaisquer outros tributos administrados pela RFB. O realizado com San Marino alcança os tributos de qualquer espécie e descrição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em todos os casos, porém, o eventual uso dos dados para propósitos diversos dos estabelecidos nesses acordos, limitados que estão, respectivamente, ao lançamento e à cobrança de tributos federais e à revelação às autoridades destes encarregadas, exige prévio e expresso consentimento escrito da Parte Requerida.

Por fim, o entabulado com o Reino Unido é o mais amplo dos quatro Acordos para Troca de Informações para Fins Fiscais celebrados pelo Brasil, tendo por objeto o IR, o IPI, o IOF, o ITR; a contribuição para o PIS, a COFINS e a CSLL, bem como, ainda, tributos da competência de Estados, de Municípios ou de outras subdivisões políticas de uma Parte Contratante, na medida em que sua legislação o permitir.

para Intercâmbio de Informações relativas a Tributos. Brasília, DF, 4 mar. 2015f. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos>. Acesso em: 12 dez. 2024.

129 Os acordos celebrados com Jersey, Reino Unido e Bermudas preveem, outrossim, verificações fiscais no exterior.

Assim como se dá com outros instrumentos jurídicos que permitem o intercâmbio de dados fiscais entre jurisdições, as informações permutadas com base nesses acordos são sigilosas e serão reveladas apenas a pessoas ou autoridades (inclusive tribunais e órgãos administrativos) encarregadas dos fins previstos no acordo. Entretanto, os dados poderão ser revelados em procedimentos públicos dos tribunais ou em decisões judiciais¹³⁰. Esses dados podem se cingir não apenas àqueles mantidos pelas administrações tributárias, mas também aos detidos por bancos, instituições financeiras e qualquer pessoa, incluindo agentes e fiduciários, que agem na condição de representante ou fiduciário; bem como os referentes à propriedade legal e efetiva de empresas, sociedades, parcerias, fideicomissos, fundações e outras pessoas, incluindo informações sobre propriedade relativas a todas essas pessoas em uma cadeia de propriedade; no caso de fideicomissos, as relativas aos instituidores, fiduciários, protetores e beneficiários; no caso de fundações, informações sobre fundadores, membros do conselho e beneficiários; no caso de outras entidades, informações equivalentes às anteriores, conforme o caso; e no caso de esquemas de investimento coletivo, informações sobre ações, quotas e outras formas de participação.

Esses tratados, em geral, preveem, pormenoradamente, as especificações que o pedido escrito de fornecimento de informações deve conter¹³¹

130 No caso de Jersey e Bermudas, por expressa previsão, somente para as finalidades previstas no próprio acordo.

131 São elas: identidade da pessoa sob exame ou investigação; período a que se refere o pleito; natureza das informações requeridas e a forma sob a qual se prefere recebê-las; da finalidade tributária; das razões que levam a crer que as informações são relevantes para a administração tributária e para o cumprimento da legislação tributária do requerente; os motivos da crença de que as informações sejam detidas pelo requerido, ou estejam na posse de, ou sob controle de, ou possam ser obtidas por uma pessoa sob jurisdição territorial do requerido; se conhecidos, nome e endereço de qualquer pessoa que se acredite ter a posse de, ou esteja no controle de, ou esteja apta a obter as informações solicitadas; uma declaração de que o pedido está em conformidade com as leis e as práticas administrativas do requerente, de que poderia obter essas informações de acordo com suas leis ou no curso normal da prática administrativa e, ainda, de que o pedido está em conformidade com o acordo; uma declaração de que a Parte requerente recorreu a todos os meios disponíveis em seu próprio território para obter os dados, exceto àqueles que dariam origem a dificuldades desproporcionais.

e as hipóteses justificadoras da recusa à assistência¹³². Da mesma forma que outros tratados não impõem às Partes qualquer obrigação de fornecer informações sujeitas a privilégio legal, consoante previsto na lei interna da Parte Requerida ou, ainda, reveladoras de segredo comercial, empresarial, industrial ou profissional ou de processo comercial; o do Reino Unido, Bermudas e San Marino, em particular, afastam expressamente qualquer obrigação da Parte Requerida de executar medidas administrativas em desacordo com suas leis e práticas administrativas.

O Brasil, além de aderir a esses seis acordos bilaterais sobre o intercâmbio de informações fiscais a pedido, celebrou, em 23 de setembro de 2014, o Acordo de Cooperação Intergovernamental com o Estados Unidos para a troca de informações para fins tributários, incluindo as financeiras, lastreando-se no Acordo de Troca de Informações em Matéria Tributária de 2007 (TIEA) e no FATCA de 2010¹³³. Em 24 de agosto de 2015, sobreveio sua promulgação por meio do Decreto nº 8.506¹³⁴, que autoriza a troca automática de dados financeiros entre esses países, sob o compromisso mútuo de equivalência das permutas, sendo que os dados das instituições

132 A saber: impossibilidade de a Parte requerente obter sob suas próprias leis as informações requeridas para fins de administração ou cumprimento de suas leis tributárias; pedido em desconformidade com o acordo; ausência de esgotamento de todos os meios disponíveis no território da Requerente para obter as informações, exceto quando o recurso a tais meios acarrete dificuldades desproporcionais; revelação de informações contrária à ordem pública da Parte requerida; e quando o fornecimento de informações implicar discriminação de um nacional na Parte requerida em comparação a um nacional da Parte requerente nas mesmas circunstâncias.

133 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Acordo entre as Autoridades Competentes dos Estados Unidos da América e o Governo da República Federativa do Brasil. **Receita Federal**, Brasília, DF, 23 set. 2014b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/caa-brasil-usa-versao-em-portugues.pdf>. Acesso em: 4 set. 2023.

134 BRASIL. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2015b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm. Acesso em: 4 set. 2023.

financeiras brasileiras chegam ao fisco norte-americano por intermédio da RFB, mais precisamente da e-Financeira¹³⁵.

E o que se constata do instrumento de internalização desse último ato cooperativo é que o uso das informações financeiras obtidas com fulcro no FATCA está sujeito às mesmas limitações que recaem sobre as informações prestadas sob o TIEA (art. 3º, § 7º, do Decreto nº 8.506/2015). Ou seja: para o cumprimento da legislação em relação aos créditos tributários dos entes subnacionais, exceto se tomado conhecimento das informações pela divulgação em eventual processo público ou por meio de decisão judicial, o compartilhamento de dados obtidos com base nesse acordo depende de expressa autorização escrita da autoridade competente norte-americana.

Além dos instrumentos jurídicos abordados, o Brasil promulgou, por meio do Decreto nº 8.842/2016¹³⁶, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, a qual prevê a assistência entre países por meio, entre outros, da troca de informações fiscais. Esse ato multilateral será tratado em capítulo próprio neste trabalho.

Não obstante, adianta-se que, com fulcro na mencionada Convenção, a República brasileira tornou-se participante do novo padrão para o

135 Segundo a Instrução Normativa RFB n. 1.571, de 2 de julho de 2015, a e-Financeira é constituída por um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelos módulos de operações financeiras e de previdência privada, e deve ser transmitida por determinadas pessoas jurídicas obrigadas à prestação de informações relativas a operações financeiras por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1.571, de 2 de julho de 2015. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 jul. 2015g. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65746>. Acesso em: 12 set. 2023.

136 BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, p. 1, 2016a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm. Acesso em: 28 dez. 2022.

intercâmbio *automático* de informações financeiras para fins tributários (AEOI), permitindo-lhe, ainda, por meio da RFB, solicitar informações sobre empresas e cidadãos brasileiros com atividades em quaisquer países signatários da Convenção.

Com a internalização dessa norma convencional, houve considerável expansão da rede de acordos do Brasil para intercâmbio de informações tributárias¹³⁷.

Em 21 de outubro de 2016, o Brasil assinou o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras para implementar o Padrão de Relatório Comum (CRS MCAA) com fundamento no art. 6º da Convenção Multilateral, iniciando as trocas sob esse padrão em 2018¹³⁸.

Por fim, alguns dados a respeito das *modalidades a pedido e automática* de permuta de informações implementadas pelo Brasil, tirados de relatórios elaborados pela OCDE.

Após a conclusão das duas rodadas do processo de revisão por pares (*peer review*)¹³⁹ realizadas no Brasil, em 2013 e 2018, o sistema de trans-

137 BEHNKE, Emilly. Acordos internacionais de troca de dados são instrumentos para evitar a evasão fiscal. **Agência Senado**, Brasília, DF, 20 abr. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/04/20/acordos-internacionais-de-troca-de-dados-sao-instrumentos-para-evitar-a-evasao-fiscal#:~:text=Acordos%20de%20troca%20de%20informa%C3%A7%C3%B5es,e%20a%20lavagem%20de%20dinheiro>. Acesso em: 19 fev. 2023.

138 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. Brasília, DF, 8 nov. 2016f. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs>. Acesso em: 31 ago. 2023.

139 Os estudos de revisão por pares são realizados por uma equipe designada pela OCDE e objetivam avaliar o desempenho de um país em determinada área por meio do compartilhamento de experiências com as nações que integram a Organização. BRASIL. Casa Civil. OCDE publica Relatório de Peer Review do Brasil sobre a Troca de Informações Tributárias. Brasília, DF, 21 nov. 2018b. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/centrais-de-conteudo/eventos/>

parência e de intercâmbio de informações a pedido (EOIR) brasileiro foi considerado amplamente compatível com os padrões de conformidade estabelecidos pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Portanto, embora necessárias algumas melhorias, o sistema padrão de transparência e intercâmbio sob demanda foi implementado em grande medida pelo Brasil e, apesar de identificadas certas deficiências materiais, estas têm impacto limitado nos mecanismos de troca de informações por solicitação¹⁴⁰.

O relatório “Revisão por pares da troca automática de informações de contas financeiras 2022”, por sua vez, consignou que, desde que passou a prever a obrigatoriedade das instituições financeiras coletarem e disponibilizarem as informações objeto da troca, o Brasil adotou inúmeras provisões para viabilizá-las, isto é, editou o já citado Decreto nº 8.842/2016, que promulgou o texto da Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária; introduziu as Instruções Normativas IN RFB n. 1.571/2015, IN RFB n. 1.680/2016, IN RFB n. 1.580/2015, IN RFB n. 1.764/2017 e IN RFB n. 1905/2019, emitiu orientações adicionais vinculantes e celebrou diversos acordos para tanto. Ainda conforme esse relatório, somente no ano de 2021, 108 instituições financeiras repartaram 332.500 contas no Brasil, e sua conclusão geral foi a de que o país vem implementando os requisitos necessários para garantir a eficácia da norma de intercâmbio automático na prática¹⁴¹.

Destarte, a adoção de esforços para a efetiva participação do Brasil no intercâmbio de dados entre jurisdições para propósitos tributários sob as

ocde/2018/relatorio-de-peer-review-sobre-a-troca-de-informacoes-triburarias/relatorio-de-peer-review-sobre-a-troca-de-informacoes-tributarias. Acesso em: 6 mar. 2024.

140 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Compliance ratings following peer reviews against the standard of exchange of information on request. **OECD**, Paris, 2022a. Disponível em: [Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR – OECD](#). Acesso em: 7 fev. 2022.

141 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2022**. Paris: OECD, 2022c. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/36e7cded-en>. Acesso em 13 fev. 2023.

duas modalidades mencionadas, consideradas as mais usuais, é uma realidade reconhecida internacionalmente.

Registrada essa constatação, passa-se, doravante, a tratar do compartilhamento de dados fiscais pelas administrações tributárias em âmbito doméstico.

2.5. Compartilhamento de Dados entre Administrações Tributárias em Âmbito Interno

O CTN, em seu art. 199, desde sua redação original, autoriza a assistência mútua entre os entes federativos não apenas para a fiscalização dos respectivos tributos, mas também para a *troca de informações*, de forma geral ou específica, nos termos, respectivamente, da lei¹⁴² ou do convênio¹⁴³.

Trata-se de norma concretizadora do federalismo cooperativo brasileiro¹⁴⁴, indispensável para o adequado exercício autônomo de auto-

142 Segundo Santana (2020), “lei” entendida como uma das espécies legislativas previstas no art. 59 da Constituição ou, ainda, como tratado, acordo ou convênio internacionais, com esteio no art. 49, inc. I, da CRFB e no art. 98 do CTN (SANTANA, Eduardo A. C. In: Seefelder, Claudio; Campos, Rogério (coords.). **Constituição e Código Tributário comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 1129).

143 Com a superveniência da EC nº 42/03, a mencionada regra ganhou um reforço constitucional, pois a Constituição da República passou a expressamente determinar às administrações tributárias, “atividades essenciais ao funcionamento do Estado”, uma atuação integrada, “inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio” (Brasil, op. cit., 1988, art. 37, inc. XXII).

144 A respeito do federalismo cooperativo brasileiro em geral e fiscal, em particular: TÔRRES, Heleno T. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE**, Belo Horizonte, v. 3, n. 5, p. 25-54, mar.-ago. 2014. Ainda sobre federalismo e cooperação, ensina Horta (1985) que se trata de relação etimológica da própria palavra federal, derivada que é de “foedus”, vale dizer, pacto, ajuste, convenção, tratado, e que se insere na composição de laços de amizade e, citando doutrina estrangeira, assevera que essa associação dos entes federativos, que se encontra na origem do Estado federal, torna inseparáveis a ideia de união, aliança e cooperação, sendo, ademais, a solidariedade característica do federalismo (HORTA, Raul M. O Federalismo no Direito Constitucional Contemporâneo. **Academia Brasileira de Letras Jurídicas**, Rio de Janeiro, v. 17, p. 237, 1985).

dministração dos entes federados e que privilegia a integração da unidade estatal e, por conseguinte, a manutenção da forma federativa de Estado, estabelecida pelo Constituinte originário já no *caput* do primeiro dos artigos da Magna Carta e por esta alçada a cláusula pétrea (CRFB, art. 60, § 4º, inc. I).

Em cumprimento à regra em comento, sobreveio a Instrução Normativa RFB n. 20, de 17 de fevereiro de 1998, ainda em vigor, que estabelece os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta dotada de competência para cobrar e fiscalizar impostos, taxas e contribuições instituídas pelo Poder Público, exigindo, entre outros requisitos, a prévia celebração de convênio entre os interessados¹⁴⁵.

Posteriormente, em 2001, a LC nº 104, consentânea com o fenômeno da globalização, inseriu no CTN expressa autorização para a União permitir informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos¹⁴⁶ (art. 199, parágrafo único).

Esse cenário normativo denota a amplitude do aspecto espacial de abrangência das informações fiscais potencialmente intercambiáveis entre os entes federativos, na medida em que a União dispõe não apenas de dados fiscais domésticos, mas também de dados mantidos em territórios localizados para além das fronteiras nacionais, obtidos pelo Brasil mediante previsão adesão a tratados, acordos ou convênios transnacionais.

145 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF n. 20, de 17 de fevereiro de 1998.** Disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria da Receita Federal - SRF, a órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta que detenham competência para cobrar e fiscalizar impostos, taxas e contribuições instituídas pelo Poder Público. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 1998b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=13269&visao=anotado>. Acesso em: 7 ago. 2022.

146 BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2001b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 19 set. 2025.

A já citada LC nº 104/2001, a pretexto de flexibilizar o sigilo fiscal, subtraindo de seu âmbito de incidência hipóteses em que a restrição não se justificaria¹⁴⁷, alterou o art. 198 do diploma tributário. A partir de então, o CTN passou a identificar as situações nas quais se excepciona a vedação de divulgação, pela Fazenda Pública ou por seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. As exceções são as seguintes: i) quando houver requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça ou ii) solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

Longe de mitigar o sigilo fiscal, a multicitada LC nº 104/2001 apenas explicitou os limites a que as trocas de informações sigilosas, autorizadas pelo CTN desde sua origem, estão sujeitas. Além disso, consignou de maneira expressa que não é vedada a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais e a inscrições na Dívida Ativa¹⁴⁸.

147 Mensagem n. 1.459/99 do Poder Executivo na apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, convertida na LC nº 140/2001 (BRASIL. Mensagem n. 1.459, de 7 de outubro de 1999. **Diário da Câmara dos Deputados de 16.10.1999**, Brasília, DF, p. 48931-48932, 1999a. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagen/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>. Acesso em: 27 dez. 2021).

148 Por meio da Portaria RFB n. 2.344, de 24 de março de 2011, que disciplina o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal de seus sistemas informatizados, a SRF lista, exemplificativamente, as informações sob proteção a esse título, incluindo, dentre elas, as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial; as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda; as referentes a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção. Nesse mesmo ato, explicita que, além daquelas constantes do art. 198, §3º, do CTN, as informações cadastrais do sujeito passivo (i.e., aquelas que permitem sua identificação e individualização, tais como nome, data de nascimento, endereço, filiação, qualificação e composição societária) e quanto a sua regularidade fiscal, bem como as agregadas, que não o identifiquem, não estão abrangidas pelo sigilo fiscal (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB n. 2.344, de 24 de março de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 33, 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=30552&visao=anotado>. Acesso em: 5 fev. 2023).

Mais tarde, a LC nº 187/2021¹⁴⁹ acrescentou a essas últimas hipóteses as informações concernentes a parcelamento ou moratória, incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, afastando expressamente a proteção do sigilo fiscal a essas matérias.

Além das informações fiscais propriamente ditas, isto é, aquelas originadas na própria administração tributária, outro tipo de dados é devidas relevantes para a persecução do crédito tributário: os bancários, vale dizer, aqueles coletados e mantidos por instituições financeiras, sobre tudo porque são capazes de indicar o fluxo financeiro do devedor e, assim, desvelar eventuais subterfúgios adotados por aquele para impedir o adimplemento de crédito tributário.

Em âmbito interno, embora não expressamente previsto o direito ao sigilo bancário na Constituição da República, doutrina e jurisprudência sufragam que essa proteção decorre do direito fundamental à inviolabilidade de dados em geral e à intimidade e privacidade¹⁵⁰ (art. 5º, inc. X e XII, CRFB).

No que tange aos dados bancários, em 2001, sobreveio a LC nº 105, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras¹⁵¹ e, em

149 BRASIL. Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021. Dispõe sobre a certificação das entidades benfeitoras e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nºs 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2021a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2021/leicomplementar-187-16-dezembro-2021-792101-normaactualizada-pl.pdf>. Acesso em: 19 set. 2025.

150 Nesse sentido, “Nota de Atualização” de BAILEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

151 Para os efeitos da LC nº 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, consideram-se instituições financeiras: bancos de qualquer espécie; distribuidoras de valores mobiliários; corretoras de câmbio e de valores mobiliários; sociedades de crédito, financiamento e investimentos; sociedades de crédito imobiliário; administradoras de cartões de crédito; sociedades de arrendamento mercantil; administradoras de mercado de balcão organizado; cooperativas de crédito; associações de poupança e empréstimo; bolsas de valores e de mercadorias

seu art. 5º, prescreve que o Poder Executivo deve disciplinar os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão centralizadamente à administração tributária da União¹⁵² as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Para regulamentar esse dispositivo, foi editado o Decreto nº 4.489/2002, o qual, por sua vez, determina que referidas informações, limitadas a *informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados*, vedando-se a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados, *serão prestadas continuamente*, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela RFB (art. 2º, *caput*)¹⁵³.

Essa mesma LC nº 105/2001, em seu art. 6º, que de seu turno foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, autoriza o exame, pelas autoridades e agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento

e futuros; entidades de liquidação e compensação; outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional (art. 1º, § 1º). Além disso, as empresas de fomento comercial ou *factoring* também deverão obedecer às normas aplicáveis às instituições financeiras (art. 1º, § 2º). BRASIL. Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2011c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 28 jan. 2022.

152 Conforme Solução de Consulta Interna n. 2 – Cosit, essa centralização das informações em âmbito federal atenderia à simplificação e eficiência no cumprimento das obrigações acessórias, dispensando a desarrazoada hipótese da mesma exigência de prestação de informações periódicas para as tantas outras milhares de unidades da Federação (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna – COSIT. **Receita Federal**, Brasília, DF, n. 2, 26 fev. 2018c. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=90415&visao=anotado>. Acesso em: 14 ago. 2022).

153 As obrigações das instituições financeiras foram disciplinadas pela IN RFB n. 1571, de 2 de julho de 2015 (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1571. **Receita Federal**, Brasília, 2 jul. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=65746&visao=com pilado>>. Acesso em: 19 fev. 2023).

fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

O fundamento de validade da LC nº 105/2001, assim como da LC nº 104/2001 antes referida, é a Constituição da República, na medida em que esta, para garantir o exercício pleno da competência tributária dos entes políticos, autoriza a administração tributária a identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, desde que isso se dê, evidentemente, com respeito aos direitos individuais e nos termos da lei (CRFB, art. 145, § 1º).

A despeito do lastro constitucional, o fato de os arts. 5º e 6º da LC nº 105/2001 terem conferido aos órgãos da administração tributária meios para obter dados bancários dos contribuintes sem necessidade de prévia autorização judicial ensejou inúmeras discussões acerca de sua constitucionalidade.

No ano de 2016, o STF dirimiu essa polêmica: primeiro, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 601.314/SP, sob o regime da repercussão geral (Tema n. 225)¹⁵⁴, ocasião em que fixou a tese de que o art. 6º da LC

154 RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras,

105/2001, além de estabelecer requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, não ofende o direito ao sigilo bancário, mas sim realiza a igualdade entre os cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva. Depois, ao julgar improcedentes as ações diretas de constitucionalidade n. 2390, 2386, 2397 e 2859¹⁵⁵, assentando a constitucionalidade, entre outros, dos dispositivos mencionados.

assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314**. Tema n. 225. Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe de 16/09/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur356216/false>. Acesso em: 19 fev. 2023).

155 Ação direta de constitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI n. 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. Decreto nº 4.545/2002. Exaurimento da eficácia. Perda parcial do objeto da ação direta n. 2.859. Expressão “do inquérito ou”, constante no § 4º do art. 1º, da Lei Complementar nº 105/2001. Acesso ao sigilo bancário nos autos do inquérito policial. Possibilidade. Precedentes. Art. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 e seus decretos regulamentadores. Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. Art. 1º da Lei Complementar n.º 104/2001. Ausência de quebra de sigilo. Art. 3º, § 3º, da LC nº 105/2001. Informações necessárias à defesa judicial da atuação do Fisco. Constitucionalidade dos preceitos impugnados. Ações diretas de constitucionalidade n. 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal n.º 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei n.º 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.859**. Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe de 21/10/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358417/false>. Acesso em: 19 fev. 2023).

Esse cenário fático-jurídico propiciou à RFB rever seu anterior e restritivo entendimento acerca dos limites do compartilhamento de dados financeiros de que trata a LC nº 105/2001 com as Fazendas Públicas dos demais entes federativos, tal qual consignado na Consulta Interna da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) n. 17, de 26 de julho de 2007. Nesta, a RFB então concluirá que os dados recebidos das instituições financeiras¹⁵⁶ somente seriam passíveis de repasse aos demais entes fiscais depois de utilizados por ela própria em processos administrativos fiscais, pois somente assim passariam a ser dados fiscais, passíveis de compartilhamento fundado no art. 199 do CTN. É o que se depreende da leitura da Solução de Consulta Interna n. 2 – Cosit, de 26 de fevereiro de 2018, elaborada pela Coordenação Geral de Tributação¹⁵⁷.

Segundo esse último pronunciamento da Cosit de 2018, no entanto, os arts. 198 e 199 do CTN permitem, sim, à RFB, independentemente de seu prévio uso, transmitir às Secretarias de Fazenda de Estado, Distrito Federal ou Município os dados obtidos junto às instituições financeiras de que trata a LC nº 105/2001. Ainda consoante à Cosit, essa regra somente pode ser afastada excepcionalmente por expressa previsão legal em sentido contrário, do que seria exemplo a Lei nº 13.254/2016, que dispõe do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), vedando o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem a ele aderido com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fim de constituição de crédito tributário (art. 7º, § 2º)¹⁵⁸.

156 Segundo a Nota Cosit/Sutri/RFB n. 141/19, as obrigações acessórias instituídas com fulcro no art. 5º da LC n. 105/01, que identificam os titulares das operações financeiras e os montantes globais mensalmente movimentados, são a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), disciplinada pela IN SRF n. 341, de 15 de julho de 2003, e a e-Financeira, disciplinada pela IN RFB n. 1.571, de 2 de julho de 2015 (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nota Cosit/Sutri/RFB n. 141, de 22 de maio de 2019. **Receita Federal**, Brasília, DF, 2019b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=113888>. Acesso em: 16 fev. 2023).

157 BRASIL, op. cit., 2018c.

158 Ibid.

Quanto à exceção à permuta, embora a CRFB remeta o tratamento da matéria à lei ou convênio, dispondo o compartilhamento de dados entre administrações tributárias de lastro constitucional (art. 37, inc. XXII), o compartilhamento não poderá ser totalmente eliminado em hipóteses previstas em lei infraconstitucional, como no exemplo dado pela Cosit, na medida em que isso representaria violação ao princípio federativo e, por conseguinte, constitucionalidade da lei.

Retornando à regra geral, para a Cosit, o intercâmbio assenta-se nos seguintes fundamentos: as informações protegidas por sigilo fiscal são aquelas obtidas “em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades” (art. 198 do CTN) e, tão logo os dados sigilosos das instituições financeiras sejam obtidos pela RFB, centralizadamente, passam eles a serem acobertados pelo sigilo fiscal, sendo, pois, considerados dados fiscais, independentemente de sua prévia utilização em processos administrativos fiscais pela RFB.

Com isso, a RFB passou a entender que esses dados são passíveis de compartilhamento com as administrações tributárias dos demais entes da federação, desde que observadas determinadas condicionantes, a saber: i) os entes devem se submeter às mesmas condições que existem na RFB, regulamentadas pelo Decreto nº 3.724/2001, para receber as informações e resguardar o sigilo das informações; ii) os entes devem dispor de administração tributária organizada, composta de órgão(s) dotado(s) de competência específica para legislar, arrecadar e fiscalizar os tributos sob sua alçada, contendo carreira específica, regulamentada por lei que assegure a imparcialidade de sua atuação e composta de servidores concursados para cargo com tais atribuições, conforme art. 37, inc. XXII da Constituição da República¹⁵⁹; e iii) o acesso às informações será única e exclusivamente

159 CRFB, art. 37, [...] XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações

autorizado a servidores concursados da carreira e desde que haja e seja mantido controle de acesso aos dados, ficando sempre registrado o responsável por cada acesso e o momento de sua realização, e a legislação do ente preveja sanções para o descumprimento das obrigações supracitadas¹⁶⁰.

Sobre a efetiva implementação desse intercâmbio, foi editada, ainda, a Nota Cosit/Sutri/RFB n. 141/2019¹⁶¹, que apesar de dotado de caráter de orientação às Superintendências Regionais da RFB sobre o compartilhamento de informações financeiras com os Municípios fundada no art. 5º da LC nº 105/2001, dada sua generalidade, pode ser replicável aos Estados¹⁶². Nela, entendeu-se adequada a edição de ato normativo infralegal (Portaria RFB)¹⁶³, a fim de prever procedimentos e requisitos complementares aos previstos na Solução de Consulta Interna Cosit n. 2/2018, para a garantia da preservação do sigilo bancário.

Segundo essa Nota n. 141/2019, deveriam ser previstos no ato normativo em questão: i) os requisitos expressos na referida Solução de Consulta Interna; ii) a forma de requisição e acesso dos dados, preferencialmente por meio de certificação digital; iii) os dados passíveis de compartilhamento, considerando a pertinência entre estes e a competência

fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...] (BRASIL, op. cit., 1988).

160 Essas condicionantes constaram do acórdão exarado pelo STF quando do julgamento do RE 601.314/SP (BRASIL, op. cit., 2016).

161 BRASIL, op. cit. 2019b.

162 Tanto que consta do Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal (e-MSF) de 2020, dentre as orientações referentes à possibilidade de fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal a órgãos e entidades da Fazenda Pública em geral (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual eletrônico do sigilo fiscal (e-MSF)**, aprovado pela Portaria RFB n. 4.820, de 19 de novembro de 2020. Brasília, DF: Receita Federal, 2020a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>. Acesso em: 16 fev. 2023).

163 Segundo a Nota Cosit/Sutri/RFB n. 63, de 2 de março de 2023, obtida via Lei do Acesso à Informação, não sobreveio o ato normativo mencionado na Nota Cosit/Sutri/RFB n. 141/19, para estabelecer procedimentos e requisitos complementares que garantam a preservação do sigilo bancário na troca de informações financeiras com os entes subnacionais (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Nota Cosit/Sutri/RFB n. 63, de 2 de março de 2023**. Obtida via Lei do Acesso à Informação. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023c).

tributária do ente convenente; iv) os recursos tecnológicos necessários para a troca de informações; v) as regras sobre o registro dos eventos de acesso; vi) a competência para celebração do convênio, sugerindo-se, por parte da RFB, o Superintendente (Municípios) e o Secretário (Estados); vii) a minuta-padrão a ser utilizada; e viii) outros requisitos considerados necessários pelas Unidades Centrais.

Chama-se aqui atenção para a condicionante “dados que podem ser compartilhados, tendo em vista *a pertinência entre estes e a competência tributária do ente convenente*”.

Em sentido estrito, competência tributária remete à autorização constitucional de instituir tributos¹⁶⁴. Todavia, em sentido amplo¹⁶⁵, a competência do ente tributante vai além, incluindo, ainda, a de fiscalizar, arrecadar e executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (arts. 6º e 7º do CTN) – e, portanto, a de cobrar esses mesmos tributos como consectário do exercício da competência tributária em sua acepção estrita.

Por conseguinte, entende-se que a pertinência dos dados à competência tributária referida pela RFB, por não especificada, não se cinge apenas a dados relacionados aos tributos instituídos pelo ente convenente¹⁶⁶ e

164 BALEIRO, op. cit., p. 65; SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 269.

165 A respeito da plurissignificação da locução “competência tributária”: CARVALHO, Paulo B. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 280.

166 Nessa hipótese insere-se, por exemplo, o Convênio ICMS 134, de 9 de dezembro de 2016, celebrado entre o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e a RFB, o qual, voltado a circunstâncias configuradoras do fato gerador do ICMS, atualmente dispõe sobre o fornecimento de informações prestadas por instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamentos Brasileiro – SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (*private label*), transferência de recursos, transações eletrônicas do Sistema de Pagamento Instantâneo e demais instrumentos de pagamento eletrônicos, bem como sobre o fornecimento de informações prestadas por intermediadores de serviços e de negócios referentes às transações comerciais ou de prestação de serviços intermediadas, realizadas por pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ ou pessoas físicas inscritas no Cadastro de Pessoa Física – CPF, ainda que não inscritas no cadastro de contribuintes do

tampouco se limita a crédito ainda não constituído e que, eventualmente, poderá ser a partir do acesso dessas informações, mas abrangem também dados fiscais (incluídos os financeiros) relacionados a tributos cuja instituição é do ente federal, mas que possam indicar titularidade de bens e ativos daqueles sujeitos passivos que são executados judicialmente por crédito tributário estaduais ou municipais.

Nessa segunda hipótese, não se fala mais em competência para instituição, mas sim competência para a cobrança do tributo decorrente do exercício daquela. Afinal, cogitar-se de interpretação diversa implicaria admitir que um ato administrativo, no caso um Convênio, pudesse restringir – a ponto de inviabilizar – a cooperação mútua entre os entes prevista na Constituição e no CTN, os quais, como visto, não fazem qualquer restrição quanto aos tipos de dados fiscais a serem intercambiados entre os entes tributantes para a cobrança de seus tributos.

Além disso, se o ordenamento jurídico autoriza o ente subnacional utilizar dados financeiros, ainda que obtidos por intermédio da RFB, para lançar seus tributos, não se vislumbra fundamento para obstar a utilização de dados financeiros outros, ainda que referentes a tributos cuja instituição seja atribuída a ente distinto (por exemplo, imposto de renda, de competência da União) para a satisfação de tributos de origem subnacional. Mais: se o ente estadual tem o poder-dever de usar as informações fiscais e financeiras para constituir crédito tributário (art. 3º, CTN) – o que remete a uma atuação no plano da existência do crédito – não seria lógico e tampouco

ICMS. BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. **Convênio ICMS n. 134, de 9 de dezembro de 2016**. Brasília, DF: Confaz, 2016c. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV134_16. Acesso em: 8 fev. 2023. Referido convênio, em sua redação atual, foi objeto da ADI n. 7276, de Relatoria da Min. Carmem Lúcia, ajuizada pela Confederação Nacional das Instituições Financeiras contra a obrigação tributária acessória imposta às instituições financeiras de entrega da Declaração de Informações de Meios de Pagamentos (DIMP) aos entes federados. Em sessão virtual entre 30.08.2024 e 06.09.2024, foi reconhecida a constitucionalidade da norma convenial pelo STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.276**. Relatora: Min. Cármén Lúcia. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpublisher/jsp/consultarprocessoelectronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6523973>. Acesso em: 12 dez. 2024).

razoável impedir o uso desses dados fiscais e financeiros para satisfazer crédito tributário estadual constituído – portanto, já existente.

Mesmo na ausência de eventual Convênio para o intercâmbio sistêmico tratado acima, há uma outra possibilidade de validamente promover esse compartilhamento, de modo pontual, a partir de regra aplicável à Administração em geral, da qual a administração tributária faz parte, qual seja, aquela decorrente do art. 198 do CTN.

Embora, como visto, haja regra específica sobre o compartilhamento de dados fiscais entre administrações tributárias por meio de lei ou convênio (art. 199, CTN; EC 43/2002), a invocação da regra geral que alcança toda Administração, pautada no art. 198 do CTN, propicia esse intercâmbio pontualmente, com supedâneo na própria lei complementar, independentemente de convênio autorizando a troca sistemática. No entanto, isso desde que o pedido de informação tenha por objetivo investigar sujeito passivo pelo cometimento de infração administrativa e haja prévia e regular instauração de processo administrativo.

Essa última possibilidade mostra-se cabível, inclusive, na fase executiva do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa, lastreado em anterior processo administrativo ou em declaração feita pelo devedor. Em ambas as hipóteses, não recolhido tempestivamente o correspondente débito definitivamente constituído, tem-se uma infração administrativa à norma cogente de Direito Tributário que determina o pagamento do tributo no vencimento¹⁶⁷.

Por conseguinte, instaurado regularmente o processo administrativo para a investigação patrimonial do devedor objetivando propiciar a satisfação forçada do débito na seara judicial a pedido do órgão público competente, abre-se a este a via do intercâmbio de informações fiscais com

¹⁶⁷ Esclarecendo que a infração administrativa em âmbito tributário abrange não apenas o des cumprimento de um dever instrumental, mas também o não recolhimento do tributo: SCHOUERI, op. cit., p. 882.

esteio no art. 198 do Código Tributário para o fim de colher subsídios para o referido pleito.

Adverte-se, porém, que *processo administrativo* há de ser entendido em seu sentido amplo, correspondente a “*uma série de atos coordenados para a realização dos fins estatais*”, ou seja, “*série de atos preparatórios de uma decisão final da Administração*”¹⁶⁸.

No caso, a decisão final administrativa será a definição da estratégia processual a ser tomada em âmbito judicial para a satisfação do crédito público em execução à vista dos dados econômico-financeiros do devedor.

Os atos preparatórios investigativos são objetos de procedimento voltado à localização de ativos do executado, ficarão registrados e sujeitos a controle pela própria Administração, a quem compete identificar e punir desvios funcionais. A título exemplificativo, na esfera federal, a Lei nº 8.112/1990 impõe a pena de demissão ao servidor que revelar segredo do qual se apropriou em razão do cargo (art. 132, inc. IX)¹⁶⁹. Já o Decreto nº 4.489/02¹⁷⁰ e o Decreto nº 3.724/01¹⁷¹, que regulamentam, respectivamente, os arts. 5º e 6º da LC nº 105/2001, expressamente preveem a demissão do servidor que divulgar, revelar ou facilitar a divulga-

168 PIETRO, Maria S. Z. D. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022, p. 821.

169 BRASIL. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

170 BRASIL. Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002. Regulamenta o art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, no que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4489.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

171 BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2001a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

ção ou revelação de qualquer informação de que tratam esses Decretos, constante de sistemas informatizados, arquivos de documentos ou autos de processos protegidos por sigilo fiscal, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis. No Estado de São Paulo, o Decreto nº 54.240/09¹⁷², que regulamenta a aplicação do já citado art. 6º da LC nº 105/2001 em relação à Secretaria da Fazenda, igualmente prevê de forma expressa a responsabilidade administrativa. Ainda, a depender das circunstâncias, a revelação da informação sigilosa obtida em razão do exercício funcional pode configurar ato de improbidade administrativa, nos termos do art. 11, inc. III, da Lei nº 8.429/92¹⁷³. Já na seara penal, o art. 325 do Código Penal¹⁷⁴ tipifica o crime de violação de sigilo funcional, prevendo penas que vão de detenção de seis meses a dois anos até reclusão de dois a seis anos e multa, conforme o caso.

Feitos esses apontamentos, acrescenta-se uma observação: a cobrança dos débitos tributários inscritos em Dívida Ativa (arts. 201 a 204 do CTN) compete às Procuradorias Gerais dos Estados, no âmbito estadual, e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na seara federal.

Desse modo, no exercício de tal atribuição, essas Procuradorias são, ao lado dos órgãos de fiscalização propriamente dita (arts. 194 a 200 do CTN), integrantes da administração tributária¹⁷⁵ de que trata o Título IV do

172 SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 54.240, de 14 de abril de 2009. Regulamenta a aplicação do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 10-01-2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, de dados e informações referentes a operações de usuários de serviços das instituições financeiras e das entidades a ela equiparadas. São Paulo: **Diário Oficial**, 2022a. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2009/decreto-54240-14.04.2009.html>. Acesso em: 28 ago. 2022.

173 BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

174 BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

175 A Administração Tributária comporta dupla acepção: sob a ótica objetiva, corresponde à

CTN. São, pois, entidades da Fazenda Pública dotadas de competência legal para cobrar impostos, taxas e contribuições instituídas pelo Poder Público, conforme definição acolhida pela RFB na já referida IN RFB n. 20/1998, que disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais pela RFB a outros órgãos da Administração Tributária¹⁷⁶.

Dito de outra maneira: uma vez atendidas as condições listadas na CRFB e na legislação tributária, as Procuradorias, por meio dos servidores destacados especificamente para a cobrança do crédito tributário, poderão ter acesso ao compartilhamento dos dados financeiros dos devedores, por meio de informes relativos à identificação dos titulares das operações financeiras e os montantes globais mensalmente movimentados ou, ainda, pontualmente, conforme, art. 5º da LC nº 105/2001 e art. 198 do CTN, respectivamente¹⁷⁷.

Em âmbito federal, há muito o Ministério da Fazenda aprovou o Parecer PGFN/PGA n. 980/2004, concluindo pela possibilidade de acesso amplo e recíproco de dados econômico-fiscais entre a RFB e a PGFN, mediante a transferência do sigilo com fulcro na LC nº 105/2001, desde que devidamente justificada a finalidade dos pedidos, o órgão solicitante tenha absoluto controle da informação adquirida, inclusive garantindo a segurança do seu sistema eletrônico no armazenamento e controle do manuseio dos dados e celebrado convênio ou termo aditivo ao convênio preexistente entre os órgãos, permitindo a disponibilização via *online* das bases de dados necessárias ao incremento das atividades fazendárias¹⁷⁸.

atividade administrativa que concretiza a aplicação da lei tributária; sob o aspecto subjetivo, abrange os variados órgãos encarregados da fiscalização e arrecadação dos tributos de determinado ente tributante (COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 348).

176 BRASIL, op. cit., 1998b.

177 À mesma conclusão se chega, com as devidas adequações, em relação ao exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, pautado no art. 6º da LC nº 105/2001 (BRASIL, op. cit., 2001b).

178 BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/PGA n. 980/2004**. Brasília, DF: PGFN, 2004. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2004/2004>.

Isso também deve ocorrer em relação às Procuradorias dos entes subnacionais, na medida em que possuem atribuições constitucionais e legais coincidentes em parte às da PGFN, observando-se, naturalmente, os limites das funções de cada qual.

Destarte, o ordenamento brasileiro ampara o intercâmbio de dados fiscais nacionais e estrangeiros, inclusive os financeiros, entre a administrações tributárias, nas quais se inserem as respectivas Procuradorias, de forma sistêmica ou pontualmente, desde que observados os condicionantes constitucionais e legais referenciados.

2.6. Relevância do Intercâmbio de Informações Fiscais para a Recuperação do Crédito Tributário

O intercâmbio de informações para fins tributários, seja em âmbito interno, seja na esfera internacional, assenta-se na imprescindibilidade de municiar as administrações tributárias de dados que a auxiliem não apenas na constituição de seus créditos tributários, mas também na adoção de providências voltadas à satisfação de tributos inadimplidos, preservando tanto a soberania fiscal quanto a arrecadação estatal.

As trocas desses dados entre jurisdições internacionais permitem o acesso a informações que as autoridades fiscais nacionais ordinariamente não dispõem e incluem um extenso rol de finalidades, como a escorraeita aplicação de convenções internacionais, a prevenção de ilícitos tributários, o controle de planejamentos tributários abusivos ou agressivos, o combate à evasão fiscal internacional e à concorrência fiscal abusiva e a eficácia dos sistemas tributários domésticos¹⁷⁹.

Acesso em: 8 fev. 2023.

179 Esse rol é trazido por ROCHA, Sergio A. Acessão do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira. **Boletim de Economia e Política Internacional**, [s. /], n. 28, set.-dez. 2020. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/boletim_internacional/210224_bepi_28_artigo2.pdf. Acesso em: 11 fev. 2023. Após uma síntese doutrinária sobre o assunto, o referido autor acrescenta a possibilidade de o intercâmbio ter como finalidade, ainda, o favorecimento dos sujeitos passivos tributários na estimativa correta de suas obrigações, citando como exemplo

Dado o enfoque deste trabalho, merecem destaque o combate à evasão fiscal e a ampliação da eficácia do sistema interno por meio dessa cooperação internacional, especialmente porque, como já mencionado, o auxílio mútuo entre jurisdições propicia a identificação de bens situados no exterior que poderão servir à expropriação e à subsequente satisfação da dívida tributária cobrada domesticamente.

Além disso, há uma outra faceta da permuta internacional de dados fiscais para a solução dos problemas decorrentes de evasão fiscal em determinados casos: seguir o rastro das operações financeiras dos devedores nacionais que internacionalizaram seu patrimônio com o objetivo precípua de evasão tributária pode levar à identificação de eventual repatriação desse capital e dos bens posteriormente adquiridos e mantidos no território brasileiro, ainda que por meio de reinvestimentos indiretos realizados por interpostas pessoas físicas ou jurídicas. Com isso, torna-se possível acionar o Judiciário brasileiro para a tomada de medidas constitutivas sobre referidos bens¹⁸⁰.

Nas últimas décadas, a cooperação transfronteiriça se intensificou, conforme se depreende dos números divulgados pela OCDE: quanto ao intercâmbio na modalidade a pedido, mais de 300 mil pedidos de informação foram recebidos por membros do Fórum Global entre 2009 e 2020¹⁸¹; já em 2021, foram realizadas aproximadamente 25 mil solicitações de informações que resultaram na identificação de mais de 11,7 bilhões de euros¹⁸². Em relação à modalidade *automática*, no ano de 2019, cerca de 100 jurisdições permudaram automaticamente informações sobre

as complexidades de operações superáveis pelo fornecimento de dados pelas autoridades fiscais, o que, prossegue, seria uma evolução para retirar desse instrumento o caráter meramente arrebatatório. ROCHA, op. cit., 2015, p. 75-82.

180 Essa faceta, aliás, foi ressaltada como meio efetivo para a recuperação do crédito tributário em entrevista concedida para esta pesquisa por Procurador da Fazenda Nacional com vasta experiência sobre o assunto objeto deste estudo, diante das contingências fático-jurídicas para a recuperação internacional de ativos tributários que serão adiante descritas neste trabalho.

181 OECD, op. cit., 2020.

182 Id., 2022.

84 milhões de contas financeiras, abrangendo ativos totais no valor de 10 trilhões de euros¹⁸³; enquanto em 2021, foram realizadas trocas automáticas entre mais de 100 jurisdições e que abarcaram mais de 111 milhões de contas, cobrindo cerca de 11 trilhões de euros em ativos¹⁸⁴.

Em 2019, pesquisadores do Fundo Monetário Internacional (FMI)¹⁸⁵ divulgaram um estudo sobre a avaliação do impacto das diversas formas de trocas de informações em questões tributárias na redução da evasão fiscal internacional entre os anos de 1995 e 2018. Os estudiosos, partindo de dados fornecidos pelo Banco de Compensações Internacionais (*Bank of International Settlements – BIS*)¹⁸⁶, concluíram que a propriedade estrangeira de depósitos financeiros – ou seja, uma entre tantas outras formas de guardar riqueza no exterior – mantidos em jurisdições caracterizadas por diminutas taxas de impostos sobre a renda pessoal e corporativo e forte sigilo financeiro (as chamadas jurisdições *offshores*, segundo o texto, ou “paraísos fiscais”, como comumente são designadas), voltada à sonegação fiscal, foi reduzida em uma média de 25% no interstício considerado. Ainda segundo o levantamento, esse significativo efeito é imputável ao intercâmbio automático, estatisticamente maior do que o efeito atingido pela permuta a pedido¹⁸⁷.

183 Id., 2020.

184 Id., 2022.

185 O FMI foi criado em 1944, após a Grande Depressão da década de 1930, visando a fornecer uma estrutura para a cooperação econômica internacional e hoje é integrado por 190 países, incluindo o Brasil, que é membro desde a origem dessa organização internacional. Para maiores detalhes: INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Home**, 2025. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Home>. Acesso em: 6 ago. 2023.

186 O BIS, a mais antiga instituição financeira internacional e da qual o Brasil é acionista desde 1997, tem dentre suas funções “atuar como um banco para bancos centrais, auxiliar os bancos centrais e demais autoridades financeiras dos países na manutenção da estabilidade monetária e financeira e fomentar a cooperação internacional nessas áreas de interesse” (BRASIL. Banco Central do Brasil. Banco de Compensações Internacionais (BIS). **Banco Central do Brasil**, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/bis>. Acesso em: 6 ago. 2023).

187 O estudo utilizou registros de depósitos de ativos financeiros mantidos em 39 países por residentes de 200 jurisdições e abarcou a análise de todos os acordos bilaterais sobre intercâmbio de informações para fins tributários de um período de vinte anos, o que incluiu mais de 3000 acordos de trocas a pedido, 85 acordos intergovernamentais para trocas automáticas pautados no FATCA,

Embora o compartilhamento automático relativo a contas mantidas por residentes estrangeiros, iniciado em 2017, tenha alcançado considerável desenvolvimento em curto lapso temporal, a arquitetura internacional para a transparência e a troca de informações para propósitos fiscais continua a ter por base a troca a pedido, pois é a forma mais utilizada pelos países, contando com a participação dos 165 membros do Fórum. Todavia, o Fórum entende que há uma complementariedade entre a troca automática e a troca por solicitação, pois esta, voltada à obtenção de uma informação específica relevante para uma investigação fiscal, aumenta significativamente à medida que aquela é aperfeiçoada¹⁸⁸.

No Brasil, como visto, há inúmeros acordos, celebrados a partir da década de 1960, que autorizam o intercâmbio de dados sob a modalidade a pedido. A troca automática sob o padrão internacional, de seu turno, foi iniciada em terras brasileiras em 2018 e já conta com 104 acordos. Somente no ano de 2021, 108 instituições financeiras aqui localizadas reportaram a 76 parceiros, por intermédio da RFB, 332.500 contas financeiras¹⁸⁹.

Segundo a RFB, especificamente quanto à movimentação financeira, seu banco de dados possuía, já no ano de 2021, mais de 10 bilhões de informações, recebidos mensalmente via e-Financeira e intercambiados

as trocas da União Europeia submetidas à já revogada Diretiva do Conselho 2003/48/EC relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros e os respectivos acordos, além dos acordos para trocas automáticas sob o Padrão de Relatório Comum (CRS). Os pesquisadores alertam, porém, para as ambiguidades das precisas implicações das conclusões relativas à evasão fiscal global: uma redução dos depósitos em uma jurisdição offshore objetivando a sonegação pode corresponder a um aumento desses mesmos depósitos em outro lugar considerado de menor risco para sua detecção e, além disso, nem todos os depósitos transfronteiriços em jurisdições offshore precisam estar lá para fim de evasão fiscal e, portanto, não se espera que diminuam. Sugerem, ainda, um aumento dos depósitos nos EUA após a celebração de acordo intergovernamental com um centro offshore lastreado no FATCA, corroborando estudos anteriores no sentido de que esse país se tornou um local mais atraente para manter renda – e, talvez, para ocultá-la (BEER, Sebastian; COELHO, Maria; LEDUC, Sébastien). *Hidden Treasure: The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion. IMF Working Paper*, Washington, DC, n. 19/286, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3524307>. Acesso em: 6 ago. 2023).

188 OECD, 2022b.

189 Ibid., 2022c.

com mais de 100 países integrantes do Fórum Global em Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, por meio do Acordo CRS, e com os Estados Unidos, por meio do Acordo IGA/FATCA¹⁹⁰.

Há muito se reconhece que tanto a legislação quanto o arcabouço institucional brasileiros são capazes de sustentar as políticas de intercâmbio internacional de informações fiscais, no qual a RFB é a protagonista, dispondo de amplos poderes para obter essas informações e de ferramentas legais e digitais que a permitem exigir a produção de dados, tais como propriedade de ativos, identidade, dados contábeis e bancários¹⁹¹.

A despeito dos dados anteriormente reportados e embora o Brasil, no decorrer das últimas décadas, tenha celebrado diversos tratados com previsão de cooperação mútua na troca internacional de informações fiscais, incluindo as bancárias, os entes subnacionais ainda não se beneficiam de forma sistêmica e regular dos frutos desses instrumentos. Mas isso será objeto de aprofundamento no subcapítulo seguinte.

Não obstante, é importante registrar, antes de prosseguir, que a cooperação mútua entre países para a fiscalização e a cobrança de tributos foi muito além da troca de informações, abarcando, atualmente, a assistência na recuperação e a notificação de passivos¹⁹², temas que serão explorados em tópicos próprios.

190 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal. Receita Federal inicia procedimentos nas Instituições Financeiras para garantia de qualidade e conformidade de informações financeiras prestadas. [gov.br](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/agosto/receita-federal-inicia-procedimentos-nas-instituicoes-financeiras-para-garantia-de-qualidade-e-conformidade-de-informacoes-financeiras-prestadas), Brasília, DF, 18 ago. 2021b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/agosto/receita-federal-inicia-procedimentos-nas-instituicoes-financeiras-para-garantia-de-qualidade-e-conformidade-de-informacoes-financeiras-prestadas>. Acesso em: 4 set. 2023.

191 ESTELLITA, Heloísa; BASTOS, Frederico S. O Intercâmbio de Informações Tributárias e a Cooperação Internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico M. D. et al. (coords.). **Transparência Fiscal & Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 485, 487 e 492.

192 PHILIP, Baker et al. International Assistance in the Collection of Taxes. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 65, n. 4/5, p. 281-287, 2011.

2.7. Acordos celebrados pela República Federativa do Brasil e sua (In)aplicabilidade aos estados-membros

Historicamente, o Brasil passou a celebrar tratados internacionais tributários a partir da década de 1960 para incentivar investimentos estrangeiros diretos¹⁹³. Como mencionado anteriormente, em 1967, entrou em vigor o primeiro Tratado Tributário para Evitar a Dupla Tributação da Renda, celebrado pelo Brasil com o Japão. Nas décadas seguintes, sobrevieram outros, alcançando o número de 37 até o momento.

A abrangência objetiva dessas Convenções, limitada ao IR (na ampla maioria dos casos) e à CSLL brasileiros, justificava-se, a princípio, pela finalidade originária desses acordos, qual seja, a de evitar a dupla tributação da renda e do capital.

Todavia, como mencionado, o modelo em que se assenta esse tipo de tratado atingiu tamanha amplitude que sua denominação foi alterada para Convenção-Modelo da OCDE relativa a impostos sobre a renda e o capital, abrangendo outros temas, como evasão fiscal, assistência administrativa, não discriminação e dupla não tributação.

Atualmente, o Brasil participa, em âmbito mundial, de ampla rede de tratados que lhe permitem o intercâmbio transfronteiriço de dados fiscais, incluindo os financeiros, a pedido, automaticamente ou de forma espontânea, e lhe autorizam a conjugação dessas modalidades a outras, como verificações fiscais simultâneas e verificações no estrangeiro.

A despeito dessa evolução histórica, *subsiste restrição da utilização do intercâmbio fundado em Tratados para Evitar a Dupla Tributação em relação aos entes federativos em determinados casos.*

Deveras, os acordos dessa natureza ainda em vigor feitos com Japão, França, Dinamarca, Áustria, Espanha, Suécia, Luxemburgo, Itália, Canadá,

193 ROCHA, op. cit., 2020.

Equador, Eslováquia e República Tcheca, Filipinas, Hungria, Países Baixos, Ucrânia e Rússia permitem a troca de dados sobre o imposto de renda, relativos a residentes de um ou ambos contratantes, visando à aplicação das disposições do ato bilateral ou da legislação interna desse mesmo imposto, comunicando-os somente às pessoas ou autoridades encarregadas do seu lançamento ou cobrança. Da mesma forma o entabulado com a Suíça, mas que também se aplica à CSLL, e os realizados com China, Finlândia, Portugal, Chile, Israel e Trinidad e Tobago, os quais, todavia, não limitam as informações aos residentes.

Somente os acordos para evitar a bitributação celebrados com a Bélgica, Noruega, Argentina, Coreia do Sul, Índia, Peru, Turquia, Emirados Árabes, Singapura e Uruguai passaram a autorizar a utilização de informações sobre qualquer imposto atinentes a residentes ou não para aplicação da legislação interna de impostos (ou de tributos de qualquer espécie, no caso do Uruguai), comunicando-os às pessoas ou autoridades responsáveis pelo seu lançamento ou cobrança. De maneira similar são os celebrados com a África do Sul, México e Venezuela, cuja aplicabilidade está restrita, porém, a impostos federais.

Entretanto, como visto, alguns desses ADTs contêm previsão permissiva da revelação das informações em procedimentos públicos nos tribunais ou em decisões judiciais. Nesse sentido, os celebrados pelo Brasil com Noruega, Argentina, Coreia do Sul, Índia, China, Finlândia, África do Sul, Peru, Turquia, Rússia, Suíça, Emirados Árabes Unidos, Singapura e Uruguai.

Outros desses acordos expressamente autorizam, ainda, o uso das informações intercambiadas para outros fins, desde que permitidos pela legislação interna de ambos os contratantes e autorizados pela autoridade fornecedora. Assim está previsto naqueles celebrados com a Argentina, a Índia, os Emirados Árabes Unidos, Singapura e Uruguai.

Por sua vez, os seguintes Acordos para Troca de Informações em Matéria Tributária dos quais o Brasil faz parte igualmente têm previsão

restrictiva de aplicação aos tributos dos entes federativos subnacionais. Exceções a essa regra são os entabulados com o Reino Unido, Bermudas e San Marino, os quais autorizam sua aplicabilidade a tributos da competência de Estados, dos Municípios ou de outras subdivisões políticas das Partes Contratantes, *na medida em que sua legislação o permitir.*

O celebrado com os Estados Unidos, internalizado em 2013, veda sua aplicabilidade aos tributos de competência, entre outros, dos estados-membros das Partes. Ademais, exceto se tomado conhecimento em processo público ou por decisão judicial, a revelação das informações obtidas para outras pessoas, entidades ou qualquer outra jurisdição não abrangida pelo acordo depende de autorização expressa e escrita do Requerido. Essa mesma sistemática é seguida para as trocas automáticas de informações financeiras com esse país fundadas no IGA/FATCA.

Igual tratamento aplica-se, também, à solicitação de dados em favor dos entes subnacionais fundada nos Acordos para Troca de Informações celebrados com Jersey, Suíça, Reino Unido, Bermudas e San Marino, pois uma vez não sendo conhecido o dado por meio de processo público ou decisão judicial, exigem prévio e expresso consentimento escrito dessas jurisdições para sua utilização para finalidades distintas das previstas na legislação interna do tributo abarcado pela Convenção.

Portanto, configurada hipótese em que se faz necessário o assentimento prévio da autoridade estrangeira para o uso dos dados para fins diversos daqueles relativos aos tributos nos acordos mencionados, eventual pedido brasileiro de intercâmbio visando a atender a interesse tributário de seus entes federativos deve consignar tal circunstância na solicitação para que, assim, haja a necessária deliberação pela jurisdição estrangeira.

Isso se mostra de grande relevância para os Estados brasileiros, pois as informações fiscais obtidas por meio da permuta lastreada nesses acordos, ainda que limitados a tributos federais, podem servir à cobrança de seus próprios tributos.

Sem perder de vista as contingências acima apontadas, relacionadas aos óbices ao uso dos dados intercambiados para a cobrança de tributos estaduais, resta indagar se esse panorama foi mantido ou alterado com as trocas de informações realizadas pelo Brasil com supedâneo na Convenção Multilateral.

Porém, isso será respondido no próximo capítulo deste trabalho.

3. CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – COE/OCDE

3.1. Delineamentos gerais

A Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária surgiu da exigência de uma cooperação crescente para combater a evasão e fraudes fiscais facilitadas com o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, capitais, bens e serviços. Elaborada por iniciativa do Conselho da Europa (CoE) e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a Convenção foi aberta à assinatura dos respectivos estados-membros em 24 de janeiro de 1988 e entrou em vigor em 31 de março de 1995¹⁹⁴.

Esse acordo multilateral adquiriu, porém, relevância global com a emenda de 2010, que visou, além da harmonização com a norma relativa à transparência e troca de informações internacionalmente acolhida – nos moldes então contidos no art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE referente à renda e ao capital –, a propiciar a adesão de Estados não membros da OCDE ou do CoE. Com isso, países emergentes e em desenvolvimento puderam aderir a padrões internacionais de transparência e de

194 OECD, op. cit., 1998a.

troca de informações para fins fiscais e usufruir dos benefícios da cooperação internacional fiscal¹⁹⁵.

Atualmente, 149 jurisdições participam da Convenção, incluindo todos os países do G-20, do Grupo dos BRICS¹⁹⁶ e da OCDE, os principais centros financeiros e um número crescente de países em desenvolvimento, como o Brasil¹⁹⁷.

Esse acordo prevê três formas de assistência mútua entre as Partes, incluindo as tomadas por órgãos judiciais e mesmo que a pessoa em causa não seja residente ou nacional de qualquer delas (art. 1º), a saber¹⁹⁸:

- (i) troca de informações a pedido (art. 5º), automática (art. 6º) e espontânea (art. 7º) ou por meio de fiscalizações tributárias simultâneas (art. 8º) e de fiscalizações tributárias no exterior (art. 9º);
- (ii) assistência à cobrança, que abrange medidas executivas de cobrança de créditos tributários (art. 11º) e medidas cautelares (art. 12º); e
- (iii) notificação de documentos (art. 17º).

Essas formas, que não limitam nem podem ser limitadas pelas que decorram dos acordos internacionais celebrados ou que venham a ser celebrados entre as Partes interessadas ou de quaisquer outros instrumentos

195 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Convenção sobre assistência mútua administrativa em Matéria Fiscal e Protocolo. **OECD**, Paris, 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2022.

196 O denominado BRICS consiste em uma parceria entre cinco das maiores economias emergentes do mundo, quais sejam, Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul (BRASIL. Planalto. História do BRICS. Brasília, DF, 2023e. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/assuntos/reuniao-do-brics/historia-do-brics>. Acesso em: 1 ago. 2023).

197 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. **OECD**, Paris, 2024c. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/status_of_convention.pdf. Acesso em: 12 dez. 2024.

198 Id., 2011.

que respeitem à cooperação em matéria fiscal (art. 27, item 1), compreendem todos os tipos de providências passíveis de adoção, no exercício de suas funções, pela administração tributária de uma Parte para cooperação com a administração tributária da outra Parte (Comentários, item 13).

Além da diversidade de espécies de auxílio, a Convenção abarca uma extensa lista de tributos, à exceção dos aduaneiros¹⁹⁹, aos quais pode ser aplicada, sejam eles cobrados a favor dos entes nacionais, subnacionais ou locais (art. 2º, item 1). Nenhuma das disposições convencionais poderá ser interpretada para limitar direitos e garantias concedidos pela legislação ou prática do Estado Requerido (art. 21, item 1).

Embora aplicáveis a todas as questões tributárias, segundo os prazos legais de exigibilidade do Estado Requerente²⁰⁰, a assistência em geral está limitada pelos seguintes fatores: legislação e prática administrativa das partes; vedação ao fornecimento de informações suscetíveis de revelar segredo comercial, industrial, profissional ou um processo comercial ou cuja divulgação seja contrária à ordem pública²⁰¹; proteção dos direitos dos contribuintes; recusa, em determinadas hipóteses, dos pedidos formulados; alguns limites referentes à obrigatoriedade de prestá-la; transcurso de prazo após o qual a obrigação de cumprir o pedido de assistência é extinta; e princípio da reciprocidade²⁰².

199 Estes estão abrangidos por outro instrumento multilateral, qual seja, Convenção Internacional de Assistência Mútua Administrativa destinada a prevenir, a investigar e a reprimir as infrações aduaneiras (Comentários ao art. 2º). OECD, op. cit., 2011.

200 Não obstante essa previsão convencional, o item 2 do artigo 14 prescreve que os atos de cobrança do Estado requerido em atendimento a um pedido de assistência e que, de acordo com a sua legislação, interrompam ou suspendam o mencionado prazo terão o mesmo efeito em relação à legislação do Estado requerente, o que deve ser devidamente informado a este.

201 Dada a indeterminação do conceito de ordem pública, registra-se que, segundo os Comentários ao artigo 21, eventual invocação sua como óbice à prestação da assistência deve ser excepcional, quando, por exemplo, uma investigação for motivada por perseguição política, racial ou religiosa, ou quando as informações requeridas constituírem segredo de Estado (item 196).

202 Segundo esclarecem os Comentários ao art. 1º, além de condicionar o pedido de um Estado à sua própria aptidão de também prestá-la trazendo equilíbrio à relação internacional, o princípio da reciprocidade induz a ampliação da aplicação da Convenção por aqueles Estados que pretendem

A seguir, serão expostos os principais pontos a respeito de cada uma das três formas de assistência tratadas na Convenção e tecidas considerações reputadas relevantes ao presente estudo.

3.2. Da Troca de Informações

A troca de informações para fins tributários prevista na Convenção coloca-se como sendo a mais ampla possível, servindo aos sujeitos passivos para a efetivação de seus direitos face a benefícios fiscais – por exemplo, facilitar a prova de que não é residente para efeitos fiscais ou do pagamento do tributo no estrangeiro quando tiver direito à isenção de dupla tributação – e aos Estados-parte para auxiliar a aplicação da legislação interna, bem como para assisti-los no combate à evasão e fraudes fiscais internacionais (Comentários, item 49).

Com a adequação da Convenção à redação do art. 26 do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE em 2010, seu Relatório Explicativo foi alterado com fundamento, precípuamente, nos Comentários a esse artigo. Com isso, surgiu a expectativa de que a interpretação até então dada a esse dispositivo seja a mesma conferida ao ato multilateral em sua redação atual²⁰³.

Tendo isso em conta, e sem perder de vista que a conformação da Convenção Multilateral às balizas internacionalmente aceitas, sintetizadas pelo art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE, teve o apoio, entre outros, do G-20, do qual o Brasil faz parte, bem como a pretensão da República brasileira de integrar a OCDE²⁰⁴, algo que exigirá, entre outros requisitos, a efetiva prestação de assistência administrativa em matéria tributária con-

usufruir de mais benefícios delas decorrentes (item 11).

203 OECD, op. cit., 2011.

204 BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Nota conjunta do Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil, do Ministério da Economia, da Secretaria-Geral da Presidência e da Secretaria de Governo – Conselho Brasil-OCDE. [gov.br](https://www.gov.br/mre/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-imprensa_defeso_2022/nota-conjunta-do-ministerio-das-relacoes-exteriores-da-casa-civil-do-ministerio-da-economia-da-secretaria-geral-da-presidencia-e-da-secretaria-de-governo-conselho-brasil-ocde), Brasília, DF, 2022b. Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-imprensa_defeso_2022/nota-conjunta-do-ministerio-das-relacoes-exteriores-da-casa-civil-do-ministerio-da-economia-da-secretaria-geral-da-presidencia-e-da-secretaria-de-governo-conselho-brasil-ocde. Acesso em: 16 jan. 2023.

forme os princípios adotados pela própria OCDE²⁰⁵, remete-se o leitor ao segundo capítulo, item 2.3 deste trabalho, que cuidou do referido modelo.

Registra-se neste tópico, entretanto, que as informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna passíveis de compartilhamento com base na Convenção, sejam elas referentes a uma pessoa ou a uma determinada transação (art. 5º), são apenas aquelas relativas aos tributos por ela abrangidos (art. 4º).

Embora o intercâmbio pautado na Convenção não possa ser deflagrado para obter informações relativas a tributos outros que não os previamente indicados pela República Federativa do Brasil, eventuais dados obtidos pela RFB com base nesse ato, ainda que atinentes a tributos federais, também são relevantes para a atividade de recuperação do crédito tributário dos estados-membros brasileiros.

Deveras, como mencionado quando abordada a (in)aplicabilidade de tratados versando sobre troca de informações para propósitos fiscais celebrados pelo Brasil, bens e direitos mantidos no exterior e identificados a partir de informações sobre a situação fiscal de determinado sujeito passivo concernentes, por exemplo ao imposto de renda, podem subsidiar pretensão de futura expropriação para a satisfação de débito estadual contra o mesmo sujeito passivo, porém em razão de relação jurídica tributária mantida com o ente estadual.

Os Comentários ao art. 4º da Convenção ratificam essa percepção ao defender que não basta a determinação exata do tributo devido, sendo desejável sua complementação pela efetiva cobrança e que, para isso, em determinados casos, pode ser essencial saber se o sujeito passivo detém ativos no exterior que possam satisfazer o crédito com a ajuda da outra Parte contratante (Comentários, item 55).

205 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Roadmap for the OCDE Acession Process of Brazil. **OECD**, Paris, 2022d. Disponível em: <https://www.oecd.org/latin-america/Roadmap-OECD-Accession-Process-brazil-EN.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2023.

Consoante mencionado no capítulo 2, essa Convenção atualmente prevê cinco formas para o intercâmbio de dados fiscais, sem, porém, intenção de restringi-los, mas sim propiciar que as Partes decidam a melhor forma de fornecê-los, maximizando a eficácia e reduzindo os custos (Comentários, item 52): i) troca a pedido (art. 5º); ii) troca automática (art. 6º); iii) troca espontânea (art. 7º); iv) verificação fiscal simultânea (art. 8º); e v) verificação fiscal no estrangeiro (art. 9º). A seguir, breves considerações a respeito de cada uma dessas modalidades.

Segundo os Comentários (item 59), o intercâmbio a pedido é o procedimento mais adequado para os casos que envolvem cobrança do tributo, para saber se um devedor possui bens no Estado Requerido, especialmente se for residente neste, o que pode ter vez independentemente se a parte Requerente está ou não em condições de solicitar eventual assistência à cobrança.

Já a troca automática, fundada em acordo preliminar entre autoridades competentes, pode ser periódica e de forma sistêmica e regular e tem como objeto um volume de informações específicas de mesma natureza, geralmente referentes a pagamentos feitos no Estado Requerido e a impostos retidos na fonte desse Estado, e visam a aperfeiçoar o cumprimento fiscal e detectar fraudes (Comentários, item 62).

Em 2014, essa modalidade foi amplificada pela adoção do CRS, que, como visto, é o padrão global da OCDE destinado a bancos e outras instituições financeiras, e, até novembro de 2024, 125 jurisdições já tinham assinado o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes²⁰⁶ com base no art. 6.º da Convenção Multilateral para viabilizar o intercâmbio automático²⁰⁷.

206 Segundo o Manual do Fórum Global, a Autoridade Competente é o representante de uma jurisdição responsável pela aplicação efetiva das disposições do acordo de troca de informações para fins fiscais; sua função pode ser delegada a um ou mais agentes operacionais. OECD, 2022e, p. 9.

207 OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. Signatories of the CRS Multilateral Competent Authority Agreement. **OECD**, Paris, 2024a. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/crs-mcaa-signatories.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2024.

As trocas espontâneas, que ocorrem quando, no curso de uma verificação ou controle fiscal, uma das Partes considera as informações de interesse de outra, prescindem de prévio pedido ou acordo entre autoridades competentes (Comentários, item 67). Embora ordinariamente não tenham cabimento na cobrança do tributo, podem ser úteis para o fornecimento espontâneo complementar às informações prestadas após um pedido atinente a um problema de cobrança (Comentários, item 69).

As verificações fiscais simultâneas entre autoridades de Partes com interesse comum ou suplementar podem ser úteis nas hipóteses de suspeitas de fraude ou evasão fiscal internacional, assegurando o cumprimento das obrigações fiscais e seu controle e auxiliando no tratamento de transações entre partes relacionadas, na eliminação da dupla tributação e na detecção de planejamentos fiscais agressivos (Comentários, itens 72, 73 e 76).

Por fim, a verificação fiscal no estrangeiro é aquela que se dá com a presença física de representantes de autoridades fiscais do Estado Requerente no decorrer de verificações realizadas no país estrangeiro, quando aquele estiver convicto de que a diligência contribuirá notadamente para a resolução de um processo fiscal interno (Comentários, itens 83 e 89).

Em resumo, esses são os cinco métodos de intercâmbio de informações previstos no instrumento multilateral, aqui sintetizados conforme os respectivos comentários. Todavia, a Convenção não restringe as trocas a esses métodos e, em regra, as Partes podem, por meio das respectivas autoridades competentes, decidir a forma como a troca de informações se processará (Comentários ao art. 4º, item 52).

O Brasil aderiu à assistência para a troca de dados prevista na Convenção sem apresentar qualquer reserva quanto a esse tipo de auxílio, o que, a princípio, lhe habilita a prestar as informações sob todas essas formas e a se beneficiar amplamente de todas essas modalidades de permuta de dados, inclusive para a aplicação da legislação interna de tributos subnacionais, desde que atendidos os respectivos requisitos.

Para a implementação da troca automática, em outubro de 2016, o Brasil assinou o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras para implementar o Padrão de Relatório Comum (CRS MCAA) com fundamento no art. 6º da Convenção Multilateral, iniciando o partilhamento sob esse padrão em 2018²⁰⁸.

Em razão desse acordo, segundo o qual as informações financeiras obtidas serão utilizadas exclusivamente para os fins estabelecidos na Convenção Multilateral, hoje, o Brasil recebe automática e anualmente dados financeiros sob o padrão global do CRS de 105 jurisdições e, de seu turno, envia a 67 dessas jurisdições os dados das instituições financeiras aqui residentes ou que, embora não residentes, possuam filiais aqui localizadas²⁰⁹.

208 BRASIL, op. cit., 2016g.

209 Segundo dados coletados em março de 2023 pela SRF, o Brasil recebe tais dados das seguintes jurisdições: África do Sul, Albânia, Alemanha, Andorra, Anguila, Antígua e Barbuda, Arábia Saudita, Argentina, Aruba, Austrália, Áustria, Azerbaijão, Bahamas, Bahrein, Barbados, Bélgica, Belize, Bermudas, Brunei, Bulgária, Canadá, Catar, Cazaquistão, Chile, China, Chipre, Cingapura, Colômbia, Coréia do Sul, Costa Rica, Croácia, Curaçao, Dinamarca, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Equador, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Gana, Gibraltar, Granada, Grécia, Groenlândia, Guernsey, Holanda, Hong Kong, China, Hungria, Ilha de Man, Ilhas Cayman, Ilhas Cook, ilhas Faroe, Ilhas Marshall, Ilhas Turcas e Caicos, Ilhas Virgens Britânicas, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Jamaica, Japão, Jersey, Kuwait, Letônia, Líbano, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Macau, China, Malásia, Malta, Maurícia, México, Mônaco, Montserrat, Nauru, Nigéria, Noruega, Nova Zelândia, Panamá, Paquistão, Peru, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Eslovaca, República Tcheca, Romênia, Rússia, Samoa, San Marino, Santa Lúcia, São Cristóvão e Nevis, São Martinho, São Vicente e Granadinas, Seychelles, Suécia, Suíça, Turquia, Uruguai, Vanuatu. Por outro lado, o Brasil envia para: África do Sul, Albânia, Andorra, Antígua e Barbuda, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Áustria, Azerbaijão, Barbados, Bélgica, Canadá, Cazaquistão, Chile, China, Chipre, Cingapura, Colômbia, Croácia, Curaçao, Dinamarca, Equador, Eslovênia, Espanha, Guernsey, Holanda, Hong Kong, China, Hungria, Ilha de Man, Ilhas Cook, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Jamaica, Japão, Jersey, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malásia, Malta, Maurícia, México, Mônaco, Nigéria, Noruega, Nova Zelândia, Panamá, Paquistão, Peru, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Eslovaca, República Tcheca, Rússia, San Marino, Santa Lúcia, Seychelles, Suécia, Suíça, Turquia, Uruguai. Brasília, DF, 5 abr. 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/>

Com supedâneo no art. 6º da Convenção Multilateral, o Brasil subscreveu em outubro de 2016, ainda, o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports – CbC MCAA*).

Esse acordo tem como foco informações referentes à repartição global dos rendimentos, aos tributos pagos e a determinados indicadores de localização de atividade econômica entre jurisdições nas quais opera grupos de empresas multinacionais²¹⁰, autorizando o intercâmbio automático de relatórios anuais entre essas jurisdições para, além dos fins visados pela Convenção, propiciar a avaliação dos preços de transferência, da erosão da base tributável e dos riscos relacionados à transferência de lucros²¹¹,

lista-jurisdicoes-signatarias-crs-03_2023.pdf/view. Acesso em: 12 dez. 2024.

210 Segundo a Seção 1, art. 1º, alíneas “d” e “e”, do acordo, grupo de empresas multinacionais é qualquer grupo que i) inclua duas ou mais empresas cujo domicílio fiscal se situe em jurisdições diferentes, ou inclua uma empresa residente para efeitos fiscais numa jurisdição e sujeita a tributo relativamente à atividade exercida por meio de um estabelecimento permanente noutra jurisdição; e ii) não é um grupo de empresas multinacionais dispensadas da obrigatoriedade de apresentação de dados por não atingirem determinada receita anual consolidada – atualmente, 750 milhões de euros – no ano fiscal anterior ao da declaração (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA – CbC). Brasília, DF, 8 nov. 2016e. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-de-relatorios-paisapais-CBC>. Acesso em: 10 set. 2023).

211 Para informações gerais sobre preços de transferência de lucros de empresas multinacionais sob a perspectiva da RFB, incluindo o atual posicionamento brasileiro nessa temática, objeto da Ação 13 do BEPS da OCDE, mas que, dada a amplitude, extrapola o escopo da presente pesquisa: BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Novo Sistema de Preços de Transferência. Brasília, DF, 5 abr. 2023d. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf/view>. Acesso em: 10 set. 2023. Informações sobre a Ação 13 do BEPS podem ser obtidas no sítio eletrônico da OCDE no endereço: OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Action 13 Country-by-Country Reporting. **OECD**, Paris, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>. Acesso em: 10 set. 2023.

permitindo, outrossim, o uso desses dados para análises econômicas e estatísticas (Seção 5)²¹².

Esse último acordo já foi assinado por 106 jurisdições até o momento²¹³ e, no Brasil, foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 1681, de 28 de dezembro de 2016, que dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País²¹⁴.

3.3. Da Assistência à Recuperação de Créditos Tributários

Esse tipo de assistência funda-se na constatação de que a globalização dificultou a cobrança dos créditos tributários, e não apenas a apuração do montante dos tributos devidos pelos sujeitos passivos, na medida em que, enquanto estes podem ser titulares de bens mantidos em qualquer parte do mundo, a ação das autoridades fiscais está restrita aos limites territoriais de seus Estados. Daí a autorização da Convenção para que uma Parte utilize os poderes que sua legislação interna lhe confere para recuperação de tributos de titularidade de outra Parte, em atendimento a um pedido desta outra Parte e desde que comprovado, entre outros, o esgotamento da adoção de todas as diligências para tanto na origem²¹⁵.

Não obstante, enquanto a criação e a extinção do tributo devem seguir a legislação da Parte Requerente da assistência, a cobrança seguirá a legislação do Estado Requerido. Dois são os temas, todavia, que excepcionam

212 BRASIL, op. cit., 2016f.

213 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and Signing Dates. **OECD**, Paris, 2024b. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/cbc-mcaa-signatories.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2024.

214 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, p. 652, 2016d. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=79444&visao=compilado>. Acesso em: 10 set. 2023.

215 Comentários da Convenção, parágrafo 98.

essa última regra afeta à cobrança: prazos de exigibilidade e privilégios (arts. 14 e 15).

Por conseguinte, os prazos prescricionais aplicáveis à cobrança do crédito tributário são aqueles do Estado de origem do débito e os privilégios de que gozam os créditos tributários nacionais, por exemplo a eventual preferência legal face a créditos privados, não são extensíveis aos estrangeiros.

Além disso, a cobrança em auxílio mútuo pode se voltar a todos os sujeitos passivos que assim se caracterizem pela legislação do Estado Requerente e somente a este compete decidir sobre os litígios referentes à existência de seu crédito tributário (art. 23, item 2).

Alguns documentos devem subsidiar o pedido de assistência, isto é, uma declaração de que o tributo está sujeito à Convenção e de que, salvo se as Partes interessadas tiverem acordado de outro modo, não foi impugnado (ou se o foi, que a impugnação é objeto de uma decisão já transitada em julgado) ou, no caso de uma pessoa não residente do Estado Requerente, não pode ser impugnado²¹⁶; uma cópia oficial do título executivo do território do solicitante, a fim de fazer prova de que a cobrança do crédito pode ser aí levada a efeito e de eventuais outros documentos previstos na legislação e necessários à cobrança ou à implementação de medidas cautelares; e cópia da decisão sobre eventual impugnação do crédito com indicação do decurso do prazo para eventuais recursos.

O instrumento que permite a execução no Estado Requerente deve ser aceito ou homologado no Estado Requerido, ou deverá ser complementado ou substituído por um instrumento que permita prosseguir a execução no território do Estado Requerido (134 do Comentários ao art. 13).

216 Segundo os Comentários, trata-se de exigência adicional para garantir maior proteção ao não residente por eventual ausência de informação sobre o débito.

Essas são, em linhas gerais, as disposições convencionais sobre a assistência à recuperação de créditos tributários, a qual foi objeto de reserva formulada pelo Brasil quando da adesão à Convenção.

No decorrer deste trabalho, serão enfrentados pontos controversos dessa espécie de auxílio mútuo face ao ordenamento jurídico interno brasileiro, partindo-se, para tanto, dos posicionamentos institucionais dos órgãos da administração tributária federal sobre o assunto, haja vista as manifestações desses órgãos para a decisão brasileira de se reservar o direito de não prestar esse tipo de assistência e o caráter pragmático almejado por esta pesquisa.

3.4. Das Medidas Cautelares

Segundo o art. 12 da Convenção, a pedido do Estado Requerente, o Estado Requerido tomará providências cautelares à cobrança do tributo, ainda que o crédito seja impugnado ou o título executivo ainda não tenha sido emitido.

Consoante os Comentários (123), essa previsão visa a permitir que um Estado solicite a adoção de medidas acautelatórias a outro Estado, desde que ele próprio não possa adotá-las (125), como o arresto e o arrolamento de bens. Essa medida tem cabimento mesmo quando o solicitante não pode ainda requerer a assistência na cobrança, nos casos em que a legislação do Estado Requerente lhe permite a cobrança do tributo, independentemente de o crédito ter sido impugnado ou puder vir a sê-lo. A única condição imposta para esse pedido de auxílio mútuo é a da exigibilidade da determinação prévia do montante do tributo, ainda que de forma provisória ou parcial (124).

Ao Estado Requerente, cabe indicar a fase em que se encontra o processo de liquidação do débito ou de sua cobrança; já ao Estado Requerido, caberá averiguar se seu direito interno ou sua prática administrativa lhe permitem tomar medidas cautelares em atendimento ao pleito do outro Estado (126).

A medida em comento é preferível à solicitação de cobrança quando se tratar de um crédito passível de impugnação, já que, nessa última hipótese, pode haver obrigação do Estado em reembolsar o contribuinte, caso a obrigação seja tida por indevida (115 dos Comentários).

O Brasil reservou-se o direito de não prestar – e, portanto, não solicitar – mais essa espécie de colaboração mútua perante as demais jurisdições signatárias da Convenção Multilateral, o que será objeto de considerações no tópico específico sobre as reservas brasileiras.

3.5. Da Notificação de Documentos

Em linhas gerais, a denominada notificação de documentos é aquela realizada pelo Estado Requerido a pedido do Estado Requerente, emissor do documento, inclusive relativo à decisão judicial sobre um tributo objeto da Convenção (art. 17, item 1), quando há dificuldade para tanto no estrangeiro, especialmente na fase de liquidação do tributo para se assegurar que o sujeito passivo recebeu os documentos, avisos e notificações de modo a evitar a adoção de medidas executivas em face daquele que desconhece sua dívida (Comentários, item 157).

Embora possível de ser feita diretamente por uma Parte pela via postal a uma pessoa que se encontre no território de outra Parte, o Estado Requerido, ao dar cumprimento a um pedido, deve observar a forma prevista na legislação interna referente à notificação de documento seu de natureza idêntica ou similar ou, na medida do possível, a forma especial solicitada pelo Requerente ou a mais próxima da sua legislação interna (art. 17, itens 2 e 3).

A notificação feita com obediência à legislação da Parte Requerida não pode ser considerada nula em razão de qualquer disposição convencional e tampouco se exige a tradução do documento, a não ser que seja presumível o desconhecimento da língua de redação pelo destinatário (art. 17, itens 4 e 5).

Trata-se de mais uma medida colaborativa que, ordinariamente, não será prestada nem solicitada pelo Brasil a outras jurisdições, pois também integrante das reservas brasileiras que serão abordadas em tópico próprio.

3.6. Tributos brasileiros sujeitos à Convenção

A República Federativa do Brasil firmou a Convenção em 3 de novembro de 2011. Porém, seu texto foi aprovado pelo Congresso Nacional aproximadamente cinco anos depois²¹⁷, por meio do Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016²¹⁸. A ratificação do acordo pelo governo brasileiro, por sua vez, deu-se em 1º de junho de 2016 e sua promulgação em 29 de agosto de 2016, por meio do Decreto nº 8.842, entrando em vigor no plano jurídico externo em 1º de outubro de 2016 e com algumas reservas²¹⁹.

O Brasil limitou a abrangência da Convenção aos seguintes tributos: IR, CSLL, PIS/PASEP, IPI e qualquer outro tributo administrado pela RFB, à exceção dos direitos aduaneiros (Anexo A da Convenção).

Embora a Convenção contenha a possibilidade de ampla aplicação de seus termos aos tributos cobrados em benefício não apenas de uma das Partes signatárias, mas também a favor das subdivisões políticas ou das autoridades locais de uma das Partes (art. 2º, item 1, alínea b, itens “i”

217 Essa demora ensejou manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após ser instada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer PGFN/CAT n. 2330/2012, que concluiu que tanto a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Tributários quanto os Acordos de Intercâmbio de Informações sobre Assuntos Tributários – TIEAS somente podem ser internalizados com o referendo do Congresso Nacional. BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT n. 2.330/2012**. Brasília, DF: PGFN, 2012b. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/23302012>. Acesso em: 3 jan. 2023.

218 BRASIL. Decreto Legislativo nº 105, de 2016. Aprova o texto da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, assinada em 3 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, p. 1, 2016b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2016/decretolegislativo-105-14-abril-2016-782895-exposicaodemotivos-150105-pl.html>. Acesso em: 3 jan. 2023.

219 Id., 2016a.

e “iv”²²⁰), a escolha brasileira foi a de restringir a aplicabilidade do ato multilateral tão somente a tributos federais.

Trata-se de decisão que frustra um dos objetivos enunciados no preâmbulo do acordo, qual seja, o de incentivar todas as formas de assistência administrativa em relação a *todo tipo de tributo*²²¹.

Isso posto, retoma-se a indagação feita no segundo capítulo, item 2.6, a saber: o intercâmbio internacional de informações para propósitos tributários realizado pelo Brasil com lastro na Convenção Multilateral alterou o panorama decorrente dos acordos e tratados bilaterais abordados naquele capítulo e que, como visto, é parcialmente restritivo do uso desse tipo de dados para a cobrança de tributos estaduais? Entende-se que a resposta é *parcialmente positiva*.

Como mencionado, as informações intercambiáveis pelo Brasil restringem-se àquelas pertinentes ao IR, à CSLL, à Contribuição ao PIS/PASEP, ao IPI e aos demais tributos administrados pela RFB, com exceção dos direitos aduaneiros. A opção brasileira foi a de cingir a aplicação da Convenção a essas espécies tributárias, incluídas as que foram em seu

220 Artigo 2º. TRIBUTOS VISADOS. 1. Esta Convenção aplica-se: [...] b) aos seguintes tributos: i) tributos sobre a renda, os lucros ou os ganhos de capital, ou sobre o patrimônio, estabelecidos por conta das subdivisões políticas ou autoridades locais de uma Parte, [...] iii) tributos de outras categorias, com exceção dos direitos aduaneiros, estabelecidos por conta de uma Parte, designadamente: A) tributos sobre sucessões ou doações, B) tributos sobre a propriedade imobiliária, C) tributos sobre o consumo em geral, tais como tributos sobre o valor agregado ou sobre vendas, D) tributos específicos sobre determinados bens e serviços, tais como aqueles sobre consumos específicos (excise taxes), E) tributos sobre a utilização ou a propriedade de veículos a motor, F) tributos sobre a utilização ou a propriedade de bens móveis, com exceção dos veículos a motor, G) quaisquer outros tributos; iv) tributos das categorias visadas na alínea iii) acima, estabelecidos por conta das subdivisões políticas ou autoridades locais de uma Parte. ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Modelo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e sobre o Patrimônio**. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 2 out. 2025.

221 BRASIL, op. cit., 2016a.

Anexo A, campo próprio para a especificação dos tributos em relação aos quais a norma convencional incide.

Não obstante, isso não significa, aprioristicamente, que a utilização desses dados também esteja limitada ao cumprimento da legislação interna, à constituição e à cobrança desses mesmos tributos federais tão somente.

Ao tratar do sigilo das informações, o art. 22, § 3º, da Convenção²²² admite a restrição do uso dos dados cambiados para os fins de determinados tributos, desde que *distintos* daqueles especificados no art. 2º, § 1º, alínea “a”, quais sejam, os incidentes sobre o rendimento, lucros, mais-valias e o patrimônio cobrados em benefício de uma Parte. Para incidir a restrição, porém, exige que esses determinados tributos, para cujos fins está proibido o uso das informações intercambiadas, constem expressamente de reserva formulada por uma das Partes nos termos previstos na alínea “a” do § 1º do art. 30.

O art. 30, § 1º, alínea “a”, de seu turno, facilita às jurisdições o direito de não prestar qualquer forma de assistência em relação aos tributos de outras Partes incluídos numa das categorias enunciadas na alínea “b” do § 1º do art. 2º, que, por sua vez, refere-se, entre outros, aos tributos de titularidade das subdivisões políticas ou das autoridades locais de uma das Partes. No entanto, para isso, exige ainda que aquelas jurisdições não tenham incluído no Anexo A da Convenção nenhum dos seus próprios tributos que sejam da mesma categoria excepcionada da utilização.

Ou seja, duas são as condições da Convenção que devem ser observadas pelas Partes para vedarem a utilização dos dados intercambiados

222 ARTIGO 22. – CONFIDENCIALIDADE [...] 3. Se uma Parte tiver formulado uma reserva nos termos previstos na alínea a) do número 1 do Artigo 30º, qualquer outra Parte que obtenha informações da primeira Parte mencionada não as poderá utilizar para efeitos de um imposto incluído numa categoria objecto de reserva. De igual modo, a Parte que formulou a reserva não pode utilizar, para efeitos de um imposto incluído na categoria objecto de reserva, as informações obtidas nos termos do disposto na presente Convenção.

para os fins dos tributos de seus entes subnacionais, como os dos Estados e Municípios:

(i) formulação da reserva do art. 30, § 1º, alínea “a”, pela jurisdição, que, assim, tem o direito de não prestar assistência mútua internacional em relação aos tributos dos entes subnacionais de outras Partes contratantes, obstando que estas últimas utilizem para tais fins os dados recebidos da jurisdição que declarou a reserva; e

(ii) não aplicação da norma convencional aos tributos dos entes subnacionais da jurisdição que apresentou a sobredita reserva, pois não listados no anexo de especificação dos seus próprios tributos em relação aos quais os termos da Convenção são aplicados (Anexo A).

É certo que a República brasileira não incluiu no multicitado Anexo A nenhum tributo dos entes federativos subnacionais, afastando, com isso, a troca de informações atinentes a tributos estaduais, por exemplo.

Todavia, igualmente certo é que o Brasil *não* exerceu o direito de reserva que lhe era facultado pelo mencionado art. 30 § 1º, alínea “a”, e que, como visto, lhe permitiria recusar a assistência e, por conseguinte, obstaria o uso das informações para fins de certas categorias de tributos, inclusive dos entes subnacionais.

Logo, diversamente do que se dá com o intercâmbio fundado em muitos dos acordos de não dupla tributação ou de trocas de informações para fins fiscais celebrados pelo Brasil, não é a este, a princípio, vedado o uso das informações obtidas com fulcro nas disposições da Convenção Multilateral, ainda que relativas apenas a tributos federais, para o cumprimento da legislação interna – e, portanto, para a cobrança – dos tributos dos Estados e Municípios brasileiros.

Diz-se “a princípio”, pois, a *contrario sensu* do disposto no art. 22, § 3º, da Convenção, mesmo não formulando essa reserva, informações recebidas de jurisdições que, diversamente da brasileira, exerceram o direito de

não prestarem assistência em relação aos tributos de entes subnacionais ou de autoridades locais da outra Parte contratante, com esteio no art. 30, § 1º, alínea “a”, da Convenção, *não* poderão, em regra, ser utilizadas pelo Brasil para efeitos de um tributo da mesma categoria de titularidade dos entes subnacionais brasileiros.

Em consulta ao sítio eletrônico da OCDE, verifica-se que, atualmente, das 149 jurisdições que aderiram à Convenção Multilateral, 85 apresentaram a reserva de que cuida o art. 30, § 1º, alínea “a”, da Convenção²²³, sendo que a quase totalidade dessas 85 reservas se referem a tributos discriminados na alínea “b”, item “iv” do art. 2º, excluindo, aprioristicamente, a prestação de assistência sob qualquer forma em relação aos tributos da mesma categoria daqueles cobrados pelos Estados brasileiros, como o ICMS, Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação (ITCMD).

Destarte, há uma limitação imposta por um número considerável de jurisdições que objetiva impedir o uso dos dados obtidos com fulcro na norma convencional multilateral para o cumprimento da legislação interna relativa a esses tributos estaduais.

De toda forma, a Convenção consigna que, mesmo presente essa reserva, as informações obtidas por uma Parte poderão ser utilizadas para

223 São elas: África do Sul, Albânia, Andorra, Arábia Saudita, Argentina, Áustria, Bahamas, Bahrein, Barbados, Bélgica, Benim, Bósnia e Herzegovina, Botsuana, Brunei, Burkina Faso, Cabo Verde, Camarões, Canadá, Catar, Cazaquistão, Chile, China, Cingapura, Colômbia, Costa Rica, Croácia, Chipre, El Salvador, Equador, Eslovênia, Estônia, Guatemaala, Ilhas Marshall, Indonésia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Jordânia, Letônia, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo, Malásia, Malta, Mauritânia, México, Mônaco, Mongólia, Montenegro, Marrocos, Macedônia do Norte, Nigéria, Omã, Paquistão, Países Baixos, Panamá, Paraguai, Peru, Polônia, Portugal, República da Coreia, República Dominicana, Rússia, Ruanda, São Cristóvão e Nevis, Santa Lúcia, São Vicente e Granadinas, Samoa, São Marino, Senegal, Sérvia, Seicheles, República Eslovaca, Suíça, Tailândia, Turquia, Uganda, Ucrânia, Emirados Árabes Unidos, Reino Unido, Estados Unidos da América, Uruguai e Vietnã (COUNCIL OF EUROPE. Reservations and Declarations for Treaty No.127 – Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (ETS No. 127). Council of Europe, Strasbourg Cedex, 2019. Disponível em: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=declarations-by-treaty&numSte=127&codeNature=0>. Acesso em: 12 dez. 2024).

outras finalidades quando sua utilização para esses fins seja possível, de acordo com a legislação da Parte fornecedora dos dados e desde que sua autoridade competente autorize esse uso (art. 22, § 4º).

Com isso, o ato multilateral oferece uma alternativa, ainda que sujeita aos condicionantes citados, para a obtenção de dados para fim de aplicação da legislação doméstica de tributo estadual por meio de solicitação, na modalidade a pedido, àquelas jurisdições que manifestaram a reserva.

Nesse sentido, os Comentários a respeito do art. 30 da Convenção, que trata das reservas, esclarecem que, mesmo apresentando uma reserva geral de assistência referente a certos tributos ou de certas formas de assistência, um Estado não fica impedido de prestar assistência em casos específicos, se o desejar (item 296).

Trata-se de medida que, se efetivada, pode mitigar os efeitos da restrição apontada.

3.7. Reservas da República Federativa do Brasil

Consoante ao exposto nos tópicos antecedentes, quanto às reservas, o Brasil, além de não autorizar entregas de documentos em relação a qualquer tributo e de não aceitar as notificações por meio postal, decidiu não prestar assistência para a recuperação ou conservação para qualquer espécie tributária.

Isso significa que, além de não se comprometer a auxiliar as demais jurisdições subscritoras da Convenção por meio dessas atividades, o Brasil não poderá delas se beneficiar, pois, em razão do princípio da reciprocidade, lhe é vedado requerer de outra Parte a aplicação das disposições em relação às quais formulou reserva (art. 30, § 5º).

Não se pode ignorar que, ademais, um número considerável de jurisdições também se reservou o direito de não ofertar assistência sob qualquer forma que tenham por objeto espécies tributárias entre as quais se

enquadram os tributos estaduais. Para além daquelas 85 que fizeram esse tipo de reserva, há outras, ainda, que vedam o auxílio mútuo para a execução dos créditos tributários em geral, como é o caso de países como Alemanha, Belize e Maldivas.

A despeito da nota distintiva do instrumento multilateral em relação aos demais tratados afetos à mesma temática residir justamente na diversidade de formas de assistência mútua em um único documento e, por via de consequência, na potencialização da efetividade de cobrança de créditos tributários no exterior²²⁴, o Brasil e muitas outras jurisdições autorizaram tão somente o intercâmbio de informações fiscais.

Com isso, afastaram a possibilidade, entre outras, de adoção de medidas cautelares e executivas voltadas, respectivamente, ao acautelamento e à recuperação de todos os tributos brasileiros (federais, estaduais ou municipais, frisa-se), ponto fulcral deste trabalho.

Trata-se, uma vez mais, de decisão que está na contramão do objetivo da Convenção de incentivar *todas as formas de assistência administrativa* em relação a *todo tipo de tributo*.

Reitera-se, porém, que as reservas formuladas pelas jurisdições em caráter geral não as impedem de prestar (e solicitar) colaboração em relação a casos específicos, se assim desejarem. Nesse sentido, como já mencionado, são os Comentários a respeito do art. 30 da Convenção, que trata das reservas (item 296).

Essa possibilidade, se efetivada, tem o condão de mitigar, ao menos pontualmente, a restrição substancial dispensada à plena eficácia do ato convencional.

224 VITTORIA, Aline D. **Cooperação administrativa para a cobrança extraterritorial de tributos: uma demanda do estado fiscal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 169 e 181.

4. RESERVAS DO BRASIL À ASSISTÊNCIA NA COBRANÇA E CONSERVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: APONTAMENTOS DA RFB E DA PGFN

Na Exposição de Motivos subscrita pelos Ministros de Estado das Relações Exteriores e da Fazenda quando do encaminhamento da Convenção à Presidência da República para a deliberação sobre a adesão a esse acordo multilateral²²⁵, foram listadas duas recomendações de reservas: uma referente à cobrança de créditos tributários no exterior; e outra ao serviço de notificação de documentos.

No primeiro caso, as justificativas foram a ausência de efeito substantivo para a arrecadação brasileira e a possível ofensa à legislação nacional; no segundo, o fundamento foi o de que o direito interno já contemplava meios de notificação e intimação do contribuinte, de modo que adotar mais esse serviço provocaria ônus administrativo para o Brasil sem o correspondente benefício.

No mesmo documento, os Ministros sugeriram, ainda, o Imposto de Renda como o único tributo que deveria ser abrangido pelo ato. Entretanto, posteriormente, o Ministério da Fazenda propôs a ampliação do intercâmbio de informações a outros tributos de competência da União e administrados pela RFB, sobretudo porque, naquela ocasião, a possibilidade dessa troca de dados já constava de pelo menos 30 Convenções para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre a Renda e muitas delas permitia o intercâmbio para quaisquer tributos²²⁶.

O envio da Convenção à Presidência da República foi antecedido por manifestações técnicas de órgãos públicos federais, merecendo destaque para este trabalho aquelas que versaram sobre assistência na cobrança e conservação do crédito tributário, objetos da reserva apresentada pelo

225 Trata-se da EMI nº 00136/2013 MRE MF, documento que subsidiou a Mensagem n. 70/2014 do Executivo ao Congresso Nacional para a correspondente deliberação (CRFB, art. 49, inc. I). BRASIL, op. cit., 2016b.

226 BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer/PGFN/CAT n. 1.639/2014**. Obtido via Lei de Acesso à Informação. Brasília, DF: PGFN, 2014a.

Brasil para excluir da realidade nacional esse tipo de cooperação no nível internacional. Trata-se das manifestações consistentes na Nota RFB/Suari/Corin n. 29/2011²²⁷ e no Parecer PGFN/CAT n. 1402/2012²²⁸.

Na Nota RFB/Suari/Corin n. 29/2011, a RFB apontou os principais fatores jurídicos, econômicos, políticos e pragmáticos possivelmente controversos que, por denotarem a superioridade dos potenciais riscos e assimetrias na aplicação da Convenção frente aos benefícios almejados, levaram-na a aconselhar a não adesão do Brasil quanto à assistência na cobrança e conservação do crédito tributário. No Parecer PGFN/CAT n. 1402/2012, além de considerações sobre a Nota da RFB em comento, a PGFN, por sua vez, acrescentou outros elementos jurídicos para reflexão.

Em síntese, os fatores de preocupação externados quanto ao tema nesses documentos públicos resumem-se, no total, aos 18 tópicos a seguir:

- (i) falta de previsão de cobrança internacional do crédito tributário no CTN;
- (ii) aplicação das regras da Parte Requerente sobre a exigibilidade do crédito;
- (iii) limite temporal de 15 anos para o pedido de assistência;
- (iv) limites das medidas de conservação;
- (v) deferimento ou parcelamento com base nas leis da Parte Requerida;
- (vi) limites da defesa do executado;
- (vii) possibilidade de recusa à assistência mútua;
- (viii) não adoção do conteúdo do art. 27 da Convenção-Modelo da OCDE;
- (ix) problemas decorrentes de variação cambial;
- (x) limitação substancial da Convenção pelas reservas de alguns países;
- (xi) maiores vantagens aos outros países;
- (xii) prevalência de investimentos estrangeiros no Brasil;

227 BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Nota RFB/Suari/Corin n. 29, de 13 de abril de 2011**. Obtida via Lei de Acesso à Informação. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2011b.

228 BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT n. 1.402/2012**. Obtido via Lei de Acesso à Informação. Brasília, DF: PGFN, 2012a.

- (xiii) ausência de dados sobre o impacto na arrecadação tributária brasileira;
- (xiv) dificuldade de obtenção de dados dos entes subnacionais;
- (xv) supervisão da implementação da Convenção por órgão externo;
- (xvi) não adesão pelos países do então BRIC;
- (xvii) falta de técnicos e de tecnologia para o cumprimento das obrigações;
- (xviii) prestação de serviço de documentos, inclusive relativos a decisões judiciais.

Dada a relevância dos pontos suscitados pela RFB e pela PGFN para o encaminhamento da matéria em âmbito interno, passa-se, doravante, a proceder a uma abordagem crítica a seu respeito, com ênfase em seus aspectos jurídicos, haja vista os limites deste trabalho, circunscrito que está à seara jurídica.

O encaminhamento proposto visa a identificar eventuais outros aspectos que possam contribuir para o aprofundamento do debate a partir dos óbices à assistência na cobrança de tributo vislumbrados por esses dois órgãos federais encarregados de subsidiar o posicionamento dos Ministérios envolvidos no trâmite doméstico antecedente à adesão brasileira à Convenção.

Com o intuito de facilitar a compreensão sobre as discussões afetas aos argumentos destacados pela RFB e pela PGFN, que, como visto, passam por questões de ordens distintas – jurídicas, econômicas, políticas e pragmáticas –, os tópicos anteriormente apresentados serão abordados nos dois subcapítulos seguintes. Os aspectos eminentemente jurídicos estão concentrados no primeiro deles, dada sua notoriedade para este trabalho; no segundo, estão reunidos os demais fatores sobre os quais são tecidas apenas breves considerações, com a singela pretensão de instar novas reflexões também sobre esses pontos que, apesar de laterais e de extrapolarem os limites desta pesquisa, refletem em seu tema.

4.1. Fatores jurídicos: apontamentos da RFB e da PGFN e alguns contrapontos

De início, adverte-se que, no que se cinge ao aspecto jurídico, não se pretende suscitar discussões acerca da prevalência (ou não) do direito internacional público sobre o direito interno e que redundaram nas teorias monista e dualista e suas diversas nuances, mesmo porque, conforme Mazzuoli, atualmente a tendência é localizar respostas concretas para os conflitos entre as ordens internacional e interna, em vez de simplesmente persistir no debate teórico entre os defensores de uma ou outra concepção²²⁹, o que vai ao encontro da proposta deste trabalho.

De toda sorte, dada sua relevância para o exercício do juízo de oportunidade e conveniência da adesão integral à Convenção Multilateral pelo Brasil, consigna-se o entendimento do STF fixado quando do julgamento do RE 466.343-1/SP, no sentido de que, à exceção dos tratados internacionais de direitos humanos, os quais, uma vez incorporados ao ordenamento brasileiro, adquirem *status supralegal* ou constitucional, conforme o quórum de aprovação, os demais tratados (entre estes os de Direito Tributário) equiparam-se às leis ordinárias²³⁰. Ou seja: segundo o STF, os tratados de Direito Tributário devem obediência às normas constitucionais.

Diversa, porém, é a relação desses tratados com as normas infraconstitucionais, haja vista o disposto no art. 98 do CTN, segundo o qual os tratados e as convenções revogam²³¹ ou modificam a legislação tributária

229 A respeito desse assunto: MAZZUOLI, Valério O. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Grupo GEN, 2021, p. 31-54.

230 XAVIER, op. cit., p. 104-107.

231 Conforme Xavier (*ibid.*, p. 91) a redação do art. 98 do CTN é equivocada, pois está a se referir à derrogação (isto é, limitação parcial da eficácia da lei que se toma relativamente inaplicável às pessoas e situações abarcadas pelo tratado) que se dá com a limitação da lei interna (anterior ou posterior) pelo tratado decorrente da relação de especialidade entre eles. Amaro (2021) adverte, porém, que não se trata nem de derrogação, mas mera suspensão da eficácia em razão da excepcionalidade da norma especial convencional ante a lei geral interna, a qual tem a vigência restabelecida em caso de revogação daquela (AMARO, Luciano. S. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 81).

interna e serão observados pela que lhes sobrevenha: ou seja, internalizadas, prevalecem²³² as normas internacionais ante as leis brasileiras, sejam estas anteriores ou posteriores àquelas. E a constitucionalidade desse dispositivo, segundo²³³, é reconhecida pela ampla maioria da doutrina e pelo STF (RE 80.004/SE)²³⁴.

Não obstante, tendo em conta a importância para o âmbito tributário, faz-se a ressalva: a matéria reservada a determinadas fontes do Direito pela CRFB – caso das leis complementares -, *não* pode ser invalidada pelas demais (nas quais se inserem os tratados, segundo a concepção do STF antes mencionada e que confere a esses *status de lei ordinária*), sob pena de violação a regra de competência²³⁵.

Destarte, para o desenvolvimento dos parágrafos subsequentes, o presente trabalho, sob o aspecto dogmático, assenta-se nas seguintes *premissas*: os tratados e convenções internacionais em Direito Tributário incorporados ao ordenamento brasileiro devem obediência às regras e princípios constitucionais e não podem invadir campo material próprio das leis complementares, mas prevalecem sobre a lei interna anterior ou posterior.

Transcorridos mais de 10 anos das citadas manifestações da RFB e da PGFN, passa-se adiante em revista cada um dos fatores jurídicos antes mencionados. Com isso, será possível averiguar se e em que medida ainda configuraram potenciais empecilhos justificadores da manutenção da reserva

232 Embora defendia que a relação entre os tratados em matéria tributária e lei interna seja de competência, e não de hierarquia, Schoueri (op. cit., p. 113-116) admite que, na doutrina, essa questão vem sendo tratada como um problema de prevalência.

233 Ibid., p. 116/121.

234 O STF, em relação aos tratados ditos contratuais, isto é, aqueles similares a contratos entre particulares, em que há concessões mútuas entre os Estados contratantes (caso dos acordos de bitributação, que, por envolverem concessões recíprocas ao poder de tributar de cada Estado, não podem ser alterados ou revogados pela legislação interna de nenhum deles) em contraposição aos normativos, os quais são genéricos e, em regra, admitem a adesão de outros Estados (LE FUR, 1937 apud SCHOUERI, 2021, p. 118).

235 XAVIER, op. cit., p. 103.

brasileira à assistência mútua na cobrança e conservação do crédito tributário entre jurisdições.

(i) *Da falta de previsão de cobrança internacional do crédito tributário no CTN*

A ausência de previsão para a cobrança internacional do crédito tributário no CTN não configura, por si só, óbice à eventual assunção do compromisso do Brasil em prestar assistência mútua na cobrança de crédito tributário estrangeiro.

Consoante reconhecido pela própria SRF²³⁶, a cobrança prevista na Convenção, além de não violar qualquer garantia fundamental dos contribuintes, é compatível com o art. 98 do CTN, que, como outrora referido, prescreve que as normas internacionais, uma vez internalizadas, prevalecem sobre as leis brasileiras, sejam estas anteriores ou posteriores àquelas.

Acresce-se, ainda, a razão apontada pela PGFN, com a qual se concorda, para afastar obstáculo quanto à cobrança do crédito fiscal estrangeiro pelo Estado brasileiro: se à União compete legislar privativamente sobre direito processual (CRFB, art. 22, inc. I) e ao Presidente da República, celebrar tratados, convenções e atos internacionais sujeitos a referendo do Congresso Nacional (CRFB, art. 84, inc. VIII) e, ainda, se há paridade entre os tratados e as leis internas, conforme reconhecido pelo STF. Conclui-se, assim, que com a adesão à assistência mútua haveria tão somente a criação de uma nova modalidade de ação executiva, com rito previsto na Convenção, para a cobrança do crédito tributário estrangeiro, de titularidade da União²³⁷.

Deveras, as formas de cobrança do crédito tributário, incluindo o estrangeiro, inserem-se no campo processual, e não material, pois afetam à realização de crédito já constituído e instrumentalizado em um título

236 BRASIL, op. cit., 2011b.

237 Id., 2012a.

executivo²³⁸, dispensando, pois, tratamento por meio de lei complementar à vista do disposto no art. 146 da Constituição. Tanto é assim que, no Brasil, a cobrança judicial do crédito tributário inadimplido e inscrito em Dívida Ativa dá-se por meio do procedimento estabelecido pela Lei nº 6.830/80 (LEF), ou seja, lei ordinária.

Além disso, a Lei nº 13.105/2015 (CPC) trouxe a possibilidade de homologação de decisão estrangeira para fim de execução fiscal quando prevista em tratado ou em promessa de reciprocidade apresentada à autoridade brasileira (CPC, art. 961, § 4º). Com isso, afastou eventual alegação de proibição de aplicação das regras de direito público estrangeiro em matéria tributária no território nacional, ainda que por questão de soberania, como aquela traduzida pelo princípio da *revenue rule*²³⁹.

Destarte, a ausência de autorização no CTN para a cobrança internacional do crédito tributário não configura impeditivo à prestação de assistência mútua na recuperação de tributo no exterior.

(ii) *Da aplicação das regras da Parte Requerente sobre a exigibilidade do crédito*

Segundo o art. 14, § 1º da Convenção, as questões atinentes aos prazos para além dos quais o crédito tributário não pode ser exigido são reguladas pela legislação do Estado Requerente²⁴⁰ – ou seja, os prazos para a extinção da exigibilidade do crédito estrangeiro são aqueles a que está ordinariamente submetido no próprio Estado solicitante.

238 CPC, art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: [...] IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; [...] (Brasil, op. cit., 2015c).

239 No sentido de que o art. 961, § 4º, do CPC representou um esforço do legislativo para demover o tabu da vedação da aplicação das regras de direito público de um Estado estrangeiro no território nacional (*Public Law Taboo*): VITTORIA, op. cit., p. 129-130.

240 OECD, op. cit., 2011.

No entender da RFB, essa previsão convencional contraria os interesses nacionais, colocando o Brasil em situação desfavorável frente a outras jurisdições, dado o prazo quinquenal prescricional brasileiro, reduzido se comparado ao de outros países, bem como a possibilidade de aqui se contar simultaneamente a decadência e a prescrição. E isso porque essas circunstâncias poderiam levar a discussões quanto à exigibilidade, em solo brasileiro, de crédito estrangeiro constituído há mais de cinco anos da data do fato gerador, o que, por sua vez, ensejaria risco de a Convenção não ser executada, acarretando o inadimplemento de uma obrigação internacional pela República brasileira.

A preocupação fazendária federal reside sobretudo na diversidade de prazos de prescrição do crédito tributário, mais especificamente quando o lapso prescricional do Estado Requerente for superior ao do Estado Requerido (no caso, o Brasil), pois, quando já expirado esse prazo no Estado de origem da dívida, este último não poderá solicitar a assistência mútua, na medida em que não mais poderá cobrá-la em seu próprio território (Comentários ao art. 14, 1, item 136).

A PGFN, de seu turno, corroborou o óbice apontado pela RFB, sob os fundamentos de que os prazos prescricionais a serem aplicados na assistência administrativa afrontam o art. 146, inc. III, da CRFB, que exige lei complementar sobre esse tema, papel exercido pelo CTN ao estabelecer prazo prescricional quinquenal, e o princípio da isonomia, seja em relação à União ou ao devedor, calcado nos arts. 5º, inc. I, e 150, inc. I, da CRFB.

A seguir, são apresentadas algumas considerações sobre as colocações dos órgãos federais, iniciando-se, porém, pela análise das disposições da Convenção correlatas ao tema.

Segundo a Convenção Multilateral, a regra é a de que o Estado Requerido proceda à cobrança dos créditos tributários do Estado Requerente como se fossem seus (art. 11, § 1º), atraindo, assim, a legislação interna e os procedimentos da Parte demandada quando do cumprimento de uma solicitação de auxílio.

Consoante se depreende dos correlatos Comentários, essa regra leva em consideração a contingência de que, ao deduzir um pedido de assistência à cobrança a outro Estado, o Requerente exauriu as medidas que, domesticamente, estavam a seu dispor para a satisfação forçada de seu crédito, segundo o regramento em vigor nos seus limites territoriais. Não sendo faticamente alcançável o patrimônio do sujeito passivo dentro desses limites e localizados bens desse mesmo sujeito em terras estrangeiras, é o ordenamento jurídico do Requerido, que detém legislação e procedimentos próprios para a cobrança de seus tributos, que, a partir de então, regulará a tomada de atos de cobrança pautados em auxílio mútuo nesse outro Estado.

Dessa forma, a soberania de cada um dos países envolvidos na assistência administrativa é respeitada, pois cada qual observará, internamente, a sua própria legislação instrumental para a cobrança dos créditos tributários, ainda que estrangeiros.

Há, no entanto, duas exceções a essa regra. A que ora interessa, pois trata-se de objeto de preocupação da RFB, é a seguinte²⁴¹: a prescrição para a execução ou cobrança extraterritorial do crédito tributário rege-se pela legislação do Estado Requerente (art. 14, § 1º).

Conforme os Comentários respectivos, houve uma clara preocupação quanto à existência de diversos prazos nas inúmeras jurisdições no tocante à desobrigação do cumprimento por parte do devedor. Entretanto, para evitar eventual recusa da prestação de assistência com fundamento no art. 21, que fixa os limites da obrigatoriedade da cooperação, quando os prazos do Estado Requerente ultrapassarem os prazos do Estado Requerido, a própria Convenção propôs a solução, a saber: determinou a aplicação da legislação do Requerente referente aos prazos para além dos

241 A segunda exceção consiste na regra de que a reivindicação do Estado requerente não gozará de nenhuma prioridade no Estado requerido que este conceda às suas próprias reivindicações, algo que afasta a possibilidade de se conferir tratamento prioritário ao crédito estrangeiro em detrimento ao do crédito nacional.

quais o crédito fiscal não pode ser exigido. Em outros termos: os prazos prescricionais para a cobrança do crédito estrangeiro são os mesmos a que este está submetido no Estado em que originado.

Ainda segundo os Comentários, a adoção do prazo do Requerente se justifica, pois a este compete regulamentar a instituição e, por consequência, a extinção de seu crédito tributário e da correspondente exigibilidade²⁴². Isso ocorre como expressão da soberania e da jurisdição dos Estados.

Como se denota, tanto a regra contida no art. 11, que prescreve ao Estado Requerido o dever de proceder à cobrança dos créditos tributários estrangeiros como se fossem seus, quanto à exceção contida no art. 14, que determina a observância dos prazos prescricionais tais quais previstos no ordenamento do Requerente, visam a respeitar a soberania de cada um dos Estados contratantes. São, em verdade, duas faces de uma mesma moeda.

No procedimento de cobrança, o crédito estrangeiro é submetido ao regramento daquele que presta o auxílio, na medida em que, em respeito à sua soberania, o Requerido não pode ser obrigado a adotar em seu território o procedimento de cobrança do Requerente. Além disso, sem essas regras instrumentais que soberanamente se circunscrevem à jurisdição territorial do Requerido, nada mais restaria à disposição do Estado Requerente na busca da satisfação de seu crédito.

Já quanto ao prazo prescricional extintivo do débito, por relacionado ao objeto da obrigação tributária e à exequibilidade do correlato crédito, é a legislação do Estado que, no exercício de sua soberania, instituiu o tributo (no caso, o Requerente), que deve ser observada. Afinal, somente ao Estado instituidor do tributo cabe soberanamente definir o prazo de sua extinção.

Não obstante, o tratamento dispensado pela Convenção para as causas suspensivas e interruptivas do lapso prescricional é diverso, pois, para que

242 OECD, op. cit., 2011.

tenham efeito no procedimento de cobrança extraterritorial, exige que estejam presentes como tais em ambos os ordenamentos (art. 14, § 2º).

Dessa exigência podem decorrer duas hipóteses diversas com implicações distintas em relação à soberania das jurisdições envolvidas.

Em uma primeira hipótese, se as causas de suspensão ou interrupção da prescrição estiverem previstas somente no ordenamento do Estado Requerido, não impactarão a cobrança extraterritorial. Privilegiou-se, neste caso, a observância das regras do Estado Requerente – e, pois, sua soberania – em detrimento às do Estado Requerido.

Já em uma segunda hipótese, se os atos de cobrança extraterritorial forem capazes de suspender ou interromper a prescrição de acordo com o ordenamento do Requerente, mas não tiverem esse mesmo efeito segundo o ordenamento do Requerido, não terão qualquer impacto na cobrança promovida na jurisdição deste. Privilegiou-se, aqui, o respeito às regras – e, por conseguinte, à soberania – do Estado Requerido frente às do Estado Requerente.

Portanto, em ambas as hipóteses, se as causas suspensivas e interruptivas do lapso prescricional estiverem presentes em apenas um dos ordenamentos dos accordantes, não produzirão efeito algum sobre a fluência do prazo prescricional para a cobrança do crédito estrangeiro, afastando a legislação ora do Requerente, ora do Requerido, conforme o caso.

Todavia, aqui emerge a problemática a ser enfrentada pelo Brasil ao eventualmente aceitar a regra convencional que estabelece a inaplicabilidade das causas suspensivas e interruptivas prescpcionais brasileiras, se não estiverem igualmente presentes no ordenamento do Requerido: em âmbito doméstico, a matéria é reservada à lei complementar (art. 146, inc. III, da CRFB, art. 151, CTN). Logo, a partir da premissa assumida neste trabalho, a regra da Convenção não poderia, ao menos em tese, afastar as causas previstas no CTN e os efeitos que delas decorrem e recaem sobre o crédito tributário brasileiro.

Não obstante, entende-se que a adequada interpretação da disposição convencional em foco pressupõe a diferenciação entre as causas suspensivas e interruptivas da exigibilidade do crédito – as quais, no Brasil, estão contidas no CTN de maneira taxativa –, e os efeitos que essas causas acarretam especificamente para a contagem do prazo prescricional.

Isso porque a suspensão da exigibilidade do crédito acarreta, entre outros efeitos, a suspensão dos atos de cobrança, bem como da contagem do prazo prescricional, o qual, retomado por qualquer outro motivo hábil para tanto, continua a ser computado a partir do ponto em que paralisado. Lado outro, a interrupção da prescrição acarreta a interrupção da contagem do prazo prescricional, a qual reinicia a partir de seu termo inicial.

Em ambos os casos há, pois, dilação do prazo prescricional. Esse elastecimento se dá em desfavor do devedor, pois favorece o credor público, que passa a dispor de um lapso temporal mais amplo para persistir na busca da satisfação de seu crédito.

A Convenção não prevê que as causas suspensivas deixarão de suspender a exigibilidade se não estiverem previstas no ordenamento do Requerido, mas sim que não impactarão a contagem do prazo prescricional se nele não encontrarem correspondência. Isso parece encontrar fundamento no fato de que, constatada a necessidade de solicitar a assistência estrangeira para a cobrança do tributo, já não resta ao Requerente alternativa melhor que não a de se submeter ao regramento do Requerido para obter auxílio para a recuperação de seu crédito, ainda que isso implique renunciar à aplicação de parcela de lei editada com base em sua soberania. O mesmo raciocínio cabe em relação à causa interruptiva.

Sob essa perspectiva, na prática, vislumbra-se a seguinte situação: inviabilizada a recuperação do crédito brasileiro pela não localização de bens penhoráveis no Brasil, a superveniência de causa suspensiva ou interruptiva na jurisdição que atende ao pedido brasileiro de assistência à cobrança que, embora prevista no CTN, não tem correspondência no ordenamento dessa jurisdição, afasta o efeito dessa causa de suspender ou

interromper o prazo prescricional em relação ao crédito tributário brasileiro em cobrança no estrangeiro.

Nesse cenário, de um lado, tem-se a possibilidade de o Brasil valer-se dessa cooperação na tentativa de obter a satisfação de seu crédito por meio de auxílio da jurisdição em que estão localizados bens expropriáveis, ainda que em prazo menor, se comparado àquele que teria se a cobrança fosse exclusivamente no âmbito doméstico; e, de outro, tem-se a contingência de ver aumentada a chance da frustração da execução e a extinção do respectivo crédito em razão da prescrição intercorrente.

Essa questão é complexa e levou, por exemplo, a União Europeia, objetivando simplificar as regras então em vigor, a editar a Diretiva 2010/24/EU²⁴³.

Por meio dessa Diretiva, consagrou-se a previsão segundo a qual a suspensão, interrupção ou prorrogação dos prazos prescricionais será regida pelas disposições legislativas em vigor no Estado-Membro Requerido, desde que previsto o efeito correspondente nas disposições legislativas em vigor no Estado-Membro Requerente – tratamento esse similar àquele conferido pela Convenção Multilateral na primeira hipótese citada.

No entanto, essa Diretiva passou a prever também que – e aí reside uma relevante distinção em relação ao ato multilateral na segunda hipótese em estudo – se a suspensão, interrupção ou prorrogação não for possível nos termos das disposições legislativas em vigor no Estado-Membro Requerido, os atos de cobrança por este efetuados, dando seguimento a um pedido de assistência e que, se fossem efetuados pela Estado-Membro

²⁴³ Esse Diretiva revogou a Diretiva 2008/55 CE, que, em relação à prescrição, previa o seguinte: “Os actos de cobrança efectuados pela autoridade requerida em conformidade com o pedido de assistência que, se tivessem sido efectuados pela autoridade requerente, teriam por efeito suspender ou interromper a prescrição de acordo com as normas jurídicas em vigor no Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, são considerados para este efeito, como tendo sido praticados neste último Estado.” (CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2008/55/CE, de 26 de maio de 2008. **Jornal Oficial da União Europeia**, [s. f.], 2008. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008L0055&qid=1674608144313&from=EN>. Acesso em: 24 jan. 2023).

Requerente, teriam tido por efeito suspender, interromper ou prorrogar o prazo de prescrição nos termos das disposições legislativas em vigor no Estado-Membro Requerente são considerados, para esse efeito, como tendo sido praticados neste último Estado (art. 19, item 2)²⁴⁴.

Como visto, a solução adotada pela União Europeia, ao tomar juridicamente ocorridos no Estado Requerente atos de cobrança faticamente adotados no Estado Requerido, quando o ordenamento interno deste não prescrever o mesmo efeito sobre o lapso prescricional previsto naquele, lança mão da chamada *ficção jurídica*.

A União Europeia valeu-se, pois, de um “artifício da técnica jurídica pelo qual uma situação é caracterizada de maneira contrária à realidade a fim de atribuir-lhe as consequências jurídicas que decorrem dessa caracterização”²⁴⁵.

A ficção jurídica há muito é utilizada pelo Direito Internacional como um dos artifícios legais (por exemplo, as presunções) para servir a propósitos variados, como alterar ou expandir o direito, suprir suas deficiências, superar ou representar conservadorismo, conciliar o direito com as necessidades sociais, reconciliar o velho e o novo, alcançar um novo resultado legal em um sistema antigo que se pretende manter, entre outros²⁴⁶.

Dessa forma, na União Europeia, torna-se imperativa a observância das normas relativas às causas suspensivas e interruptivas da prescrição do ordenamento interno das duas Partes, sem prejuízo da incidência daquelas outras constantes exclusivamente do ordenamento do Estado competente para instituir o tributo em cobro na jurisdição alheia. Nesse último caso, há

244 CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2010/24/EU, de 16 de março de 2010. **Jornal Oficial da União Europeia**, [s. l.], 2010. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0024&qid=1674595806891&from=EN>. Acesso em: 24 jan. 2023.

245 SALMON, Jean J. A. The Device of Fiction in Public International Law. **Georgia Journal of International & Comparative Law**, Athens, v. 4, p. 251, 1974.

246 TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. Apontamentos sobre o uso das ficções no Direito Internacional. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 17, n. 67, p. 61-76, jul./set., 1980, p. 74.

aplicação extraterritorial da norma do Requerente, funcionando o território do Requerido como se fosse uma extensão daquele.

O tratamento dado pela Diretiva da União Europeia parece mais coerente com a ideia inicialmente exposta ao tratar do prazo prescricional no sentido de que a legislação do Estado que, no exercício de sua soberania, instituiu o tributo (no caso, o Requerente) é a que deve regular sua extinção. Afinal, as causas interruptivas e suspensivas da prescrição têm dentre suas finalidades a de postergar o termo final da extinção do crédito tributário pautada na fluência do prazo para sua cobrança.

Em contraponto, porém, como mencionado, há a contingência para o Estado Requerente de já ter esgotado todos os meios de satisfazer seu crédito em seu próprio território e segundo suas próprias regras internas, restando-lhe a alternativa de admitir (ou não) a possibilidade de se submeter ao regramento de outra jurisdição disposta a lhe prestar auxílio na cobrança.

Embora não prevista na Convenção Multilateral, a solução da União Europeia garantiria a aplicação das causas suspensivas e interruptivas da prescrição do CTN em relação ao crédito tributário brasileiro onde quer que estivesse sendo cobrado. Porém, isso implicaria a reciprocidade: quando o Estado Requerido fosse o Brasil, as causas do ordenamento estrangeiro, vale dizer, do Estado Requerente, incidiriam na cobrança do tributo estrangeiro em auxílio mútuo, ainda que não presentes na legislação brasileira.

De toda sorte, tanto no modelo da Convenção quanto naquele da Diretiva da União Europeia, há uma mitigaçāo da soberania dos países envolvidos, que parece mesmo necessária para se colocar em prática a assistência internacional mútua na cobrança de tributos e com a qual as jurisdições interessadas devem previamente anuir.

No que tange precisamente ao prazo quinquenal prescricional brasileiro, objeto de ressalva da RFB, traz-se à baila um *outro aspecto* reputado relevante para reflexão: as causas suspensivas e interruptivas da fluência da prescrição do crédito tributário (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN)

impactam a contagem do lustro prescricional em âmbito doméstico. Na prática, isso não raramente afasta o cômputo puro e simples do prazo de cinco anos para se ter por configurada a extinção do crédito brasileiro pela prescrição. Além disso, como já aduzido no capítulo 1, além da prescrição do crédito propriamente dita, há a *prescrição intercorrente*, que pode advir no curso do processo executivo ajuizado.

Ou seja, em termos lineares e hipotéticos, no pior dos cenários para o credor público brasileiro (i.e., em situações em que não foi possível citar o executado ou não foi localizado patrimônio para expropriação, e sem considerar outras variáveis, como eventual sucessão tributária no curso do processo), desde que ajuizada a execução dentro do prazo legal, o crédito poderá ser extinto pela prescrição intercorrente somente 11 anos após a sua constituição definitiva. Trata-se, pois, de lapso temporal que mais se aproxima daquele de 15 anos a partir do qual os contratantes não são mais obrigados a atender a um pedido de assistência à cobrança (art. 14, § 3º) e muito mais amplo do que aquele quinquenal do art. 174 do CTN considerado pela RFB para afirmar que o Brasil seria colocado em situação desfavorável frente a outras jurisdições com prazos prescpcionais maiores.

A par dessas considerações, acrescenta-se ao debate mais um outro aspecto, concernente à distinção ontológica entre as normas relativas à extinção do crédito tributário brasileiro e, por consequência, de sua exigitibilidade, daquelas outras do crédito estrangeiro, segundo as disposições normativas da jurisdição estrangeira. A distinção se justifica por se referir a normas afetas à soberania e que estão circunscritas aos limites da jurisdição de cada Parte contratante²⁴⁷.

247 Conforme Schoueri (op. cit., p. 109-111), os limites da jurisdição de um Estado em seu território, a qual é geral (i.e., abrangente das competências legislativas, executivas e judiciais) e exclusiva (não concorrente com outra jurisdição) definem os limites do poder de tributar e da aplicação das leis tributárias desse Estado. Desse modo, a criação e a correlata extinção do crédito tributário necessariamente estão circunscritas a esses mesmos limites.

Desse modo, as causas extintivas do crédito brasileiro somente podem ser aquelas contidas no CTN ou em lei complementar (art. 146, inc. III, CRFB), ainda que objeto de cobrança no exterior. De outro lado, as causas de extinção do crédito estrangeiro serão aquelas previstas no ordenamento estrangeiro, mesmo que este venha a ser cobrado no Brasil.

Se a identidade das normas brasileiras e estrangeiras sobre a extinção do crédito não é pressuposto para assistência à sua cobrança – e nem pode ser, pois, como mencionado reiteradamente, essas normas são expressão da soberania de cada jurisdição –, a exigibilidade do crédito estrangeiro, que persistirá plena enquanto não suspensa ou extinta, também não deve se sujeitar, por coerência, aos mesmos condicionantes próprios do ordenamento brasileiro, como tratamento por meio de lei complementar.

Como se vê, as situações são distintas e, assim, passíveis de tratamento diferenciado em âmbito interno, sem que implique, em relação ao devedor, violação ao princípio da isonomia, em geral, ou ao da isonomia tributária, em particular.

O princípio da igualdade, neste caso, se impõe em seu aspecto material: não se dispensa tratamento diferenciado a sujeitos passivos em uma mesma situação jurídica, o que, de fato, representaria afronta a esse princípio constitucional, mas sim trato distinto a sujeitos passivos cujas obrigações tributárias surgem e se extinguem conforme as legislações soberanas de Estados diversos.

Um *outro aspecto* a se considerar é a eventual necessidade de respeito aos prazos prescricionais brasileiros em relação a créditos estrangeiros aqui cobrados sob o pretexto de preservação da isonomia em relação à União, quando os prazos brasileiros forem reduzidos se comparados aos da outra Parte.

Todavia, os limites da jurisdição e da soberania de um dos dois países contratantes não podem ser invadidos pelos do outro, no que tange à criação e extinção de seus tributos. Posta a questão sob outra perspectiva, em

última análise, bastaria o Brasil aumentar, via lei complementar, o prazo prescricional de seus créditos, se assim desejasse, para afastar a suposta quebra de isonomia face a outras jurisdições dotadas de prazos prescricionais mais elásticos.

Enfim, vislumbra-se outra interpretação dos arts. 5º, inc. I, e 150, inc. I, da CRFB como disposições que não impedem a assistência mútua. Isso porque, se todos são iguais perante a lei e estão sujeitos à cobrança de suas dívidas tributárias conforme a lei do país tributante, a extinção da exigibilidade do crédito tributário brasileiro há de se sujeitar à lei brasileira e a do crédito tributário estrangeiro à lei estrangeira, segundo a regra convencional (“lei” em sentido amplo), calcada que está em legítimo fator discriminante, qual seja a origem de constituição e de extinção do crédito enquanto expressão da soberania estatal do Estado tributante que as Partes contratantes concordam em aceitar ao executar os créditos de outras jurisdições.

Por fim, segundo os Comentários, segurança jurídica ou coerência do direito interno são razões apontadas por aqueles que defendem a não sujeição do Estado Requerido a prazos diferentes dos prazos aplicáveis à cobrança dos seus próprios créditos fiscais²⁴⁸.

Todavia, entende-se que esses fundamentos não teriam o condão de inviabilizar a adoção, em solo pátrio, do prazo de exigibilidade do crédito estrangeiro previsto no ordenamento externo, na medida em que a segurança jurídica é alcançada com regras claras e previsibilidade quanto à sua aplicação e o direito interno será coerente enquanto respeitada a diversidade material decorrente das distintas origens da dívida em execução.

(iii) *Do limite temporal de 15 anos para o pedido de assistência*

248 Segundo os Comentários ao art. 14 da Convenção, essas seriam as razões apontadas por aqueles que defendem a não sujeição do Estado requerido a prazos diferentes dos prazos aplicáveis à cobrança dos seus próprios créditos fiscais.

O art. 14, § 3, da Convenção estabelece que o Estado Requerido não é obrigado a dar cumprimento a um pedido de assistência depois de decorridos 15 anos da data do instrumento original da cobrança. Com isso, busca evitar a cobrança de débitos antigos.

Quanto a essa previsão, a RFB chama a atenção para a correta interpretação a ser dada para a expressão “instrumento original que permite a execução” (*original instrument permitting enforcement*) a que faz referência esse dispositivo: se, no Brasil, corresponderia à Certidão da Dívida Ativa (CDA) ou ao Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) e ao lançamento por homologação (“autolançamento”).

Essa indagação reside no fato de que a determinação do conteúdo dessa regra impacta a contagem do prazo nela previsto, o que pode ser mais prejudicial ao Fisco se tomado como termo inicial o AIIM ou o autolançamento, haja vista o lapso temporal que demanda até a constituição definitiva do crédito tributário.

Já a PGFN, abordando dificuldades outras atinentes à definitividade do crédito em cobrança, trouxe à baila outro aspecto relevante quanto aos limites da expressão em comento. Trata-se da definição do título que servirá ao pedido de assistência quando envolver casos em que empresas que sofreram processo de dissolução irregular e dilapidação patrimonial enviaram ativos sociais ao exterior em nome dos sócios (diretamente ou por meio de *offshores*) não constantes inicialmente da CDA.

Um primeiro ponto a se destacar é que, conforme expresso no art. 11, § 2, a assistência à cobrança de créditos fiscais aplica-se apenas aos créditos objeto de instrumento que permita a respectiva execução no Estado Requerente.

Os Comentários a esse último dispositivo indicam a preocupação de evitar a cobrança de montante ainda não apurado ou determinado, na medida em que pode ser prejudicial para o contribuinte e ensejar eventual responsabilização do Estado Requerido pela cobrança prematura. Indicam,

ademas, que não compete à Convenção conter as especificações relativas a esse instrumento, que decorrem do direito interno do Estado Requerente.

No Brasil, o instrumento que permite a execução de crédito tributário definitivamente constituído é, em regra, a Certidão de Dívida Ativa.

De fato, é a CDA que atesta a existência de uma obrigação tributária plenamente exigível (certa e líquida, nos termos do art. 3º da LEF) e exequível. Embora os atos de constituição do crédito tributário, como o lançamento do fisco e a declaração do contribuinte, sejam pressupostos e indiquem a existência de uma obrigação, a exigibilidade desta a partir desses atos ainda não será plena, não autorizando sua execução. Em resumo: embora exigível desde o lançamento ou “autolançamento” (“exigibilidade média”), a exigibilidade somente será plena se alçada ao plano da exequibilidade (“exigibilidade forte”), o que, conforme mencionado no primeiro capítulo, se dá com a elaboração da CDA²⁴⁹.

Além disso, o Glossário do *Manual de Assistência na Cobrança de Tributos da OCDE*²⁵⁰ atribui a *Enforcement actions* o significado de ações adotadas pelas autoridades fiscais para a cobrança de dívidas tributárias, que normalmente incluem apreensão e aplicação de penalidades²⁵¹.

Diante disso, conclui-se que a definição do sentido de “instrumento original que permite a execução” (*original instrument permitting enforcement*) pressupõe a de “cobrança”.

249 CONRADO, op. cit., 2021, p. 108-110.

250 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection. **OECD**, Paris, 2007. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecdmanualonassistanceinthecollectionoftaxes.htm>. Acesso em: 25 jan. 2023.

251 No original: “Actions adopted by tax authorities to collect a tax debt. Means of enforcement typically include restraint and the application of penalties.” OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Working Smarter in Tax Debt Management**. Paris: OECD, 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/10/working-smarter-in-tax-debt-management_g1g496ee/9789264223257-en.pdf. Acesso em: 2 out. 2025.

E, consoante consignado no primeiro capítulo deste trabalho, “cobrança” em seu sentido próprio (estrito) corresponde à atividade que, como última medida e em substituição à vontade do devedor por meio da expropriação patrimonial, visa à satisfação do crédito tributário inadimplido, algo que, no Brasil, exige ação judicial.

Destarte, como a cobrança do crédito fiscal brasileiro, exclusiva ao âmbito judicial, necessariamente há de ser calcada no título executivo próprio, qual seja, a CDA, é a CDA, em regra, o instrumento original que permitirá a execução do crédito brasileiro em outro país e que servirá para a contagem do prazo de 15 anos²⁵².

Excepcionalmente, porém, se os corresponsáveis não estiverem indicados na CDA, esta já não será suficiente para que atos de cobrança em face desses sujeitos passivos possam ser levados a efeito, seja em terras nacionais, sejam em terras internacionais. Faz-se necessária, nesse caso, posterior decisão judicial de ampliação do polo passivo da execução fiscal, cuja cópia deverá, juntamente com a da CDA, subsidiar o pedido de assistência mútua de cobrança no exterior (art. 13, item 1, *b* e *c*²⁵³).

Os Comentários à Convenção (item 147) mencionam que “instrumento original” se refere ao instrumento originalmente emitido ainda que “renovado” por exigência de legislação interna. Esse motivo levou à RFB cogitar se tratar do AIIM ou do autolançamento (e não da CDA, que, nesse sentido, seria mera “renovação” daqueles atos administrativos).

252 Também no sentido de que é a CDA o título que instrumentaliza eventual pedido de assistência do Brasil: UTUMI, Ana C.; PINTO, Rodrigo A. L. Reflexões sobre a Cooperação Internacional na Cobrança de Créditos Tributários. In: CONRADO, Paulo C.; GOMES, Daniel P. (coords.). **Processo Administrativo, Judicial e Execução Fiscal no Século XXI**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2021. p. 108-109

253 ARTIGO 13. DOCUMENTOS ANEXOS AO PEDIDO 1. O pedido de assistência administrativa, apresentado nos termos desta Secção, é acompanhado por: [...] b) uma cópia oficial do título executório no Estado requerente, e c) qualquer outro documento exigido para efeitos de cobrança ou de providências cautelares. [...]

Entende-se, porém, que essa menção se aplica a casos em que a legislação interna exige a substituição ou mesmo a homologação do título estrangeiro, como se dá, no Brasil, nos termos art. 961, § 4º, do CPC, que prescreve a homologação judicial da decisão estrangeira para fim de execução fiscal, quando prevista em tratado ou promessa de reciprocidade. Ainda assim, nesta última hipótese, a contagem do prazo de 15 anos será a partir do título original, e não da sua posterior homologação.

Por fim, verifica-se que os Comentários à Convenção (item 132) apontam que a natureza exata do documento hábil para a execução além-fronteiras deverá ser explicitada pelas autoridades competentes, inserindo-a, por exemplo, no quadro das condições de aplicação da Convenção. Já o *Manual de Assistência na Cobrança de Tributos* elaborado pela OCDE, ao tratar da documentação anexa ao pedido de cooperação, indica ser prática comum os Estados contratantes acordarem sobre ela, fazendo menção em memorando de entendimento a respeito, entre outros, da juntada de cópia oficial de título de execução²⁵⁴.

Por todas essas razões, caso o Brasil venha a aderir à cooperação mútua na cobrança tributária, é recomendável a indicação da CDA em memorando de intenções e no quadro das condições de aplicação da Convenção como o título hábil para tanto, bem como de decisões judiciais que tenham o condão de ampliar o polo passivo das execuções fiscais dentre os documentos exigidos para efeitos de cobrança ou mesmo de providências cautelares, facilitando, assim, o cumprimento das obrigações decorrentes do acordo.

254 No original: “**2.1 Documentación que debe acompañar a la petición** 101. Es una práctica común acordar que la petición de asistencia en la recaudación se acompañe de la documentación que las autoridades competentes de los estados contratantes hayan acordado y que sea necesaria para proceder al cobro del crédito tributario o a la adopción de medidas cautelares, según corresponda. El memorando de entendimiento puede recoger el tipo de documentación que debe acompañar a la petición, por ejemplo: [...] Una copia oficial del título de ejecución. [...]” (OECD, op. cit., 2007).

(iv) *Dos limites das medidas de conservação*

Esse item remete à redação do art. 12 da Convenção, segundo o qual o Estado Requerido adotará medidas de conservação do crédito tributário a pedido do Requerente, mesmo que não impugnado nem sujeito ainda a instrumento passível de execução fiscal.

Para a RFB, o cumprimento desse compromisso poderia restar comprometido, pois a medida brasileira de conservação do crédito corresponderia à medida cautelar fiscal, de requisitos específicos, de difícil aplicação e relativamente pouco utilizada e efetiva, dificultando o cumprimento em razão da lei interna ou dos inúmeros recursos processuais que poderiam ser manejados pelo executado, entre outros fatores.

Todavia, como esclarecido pela PGFN, no Brasil, a medida cautelar fiscal não é a única medida acautelatória do crédito tributário previsto no ordenamento nacional. E essa assertiva continua verdadeira mesmo com a superveniência do CPC de 2015, que passou a prever expressamente que a tutela de urgência de natureza cautelar poderá ser efetivada mediante *qualquer medida idônea para asseguração do direito*²⁵⁵. Além disso, não se pode dizer que o procedimento da ação cautelar fiscal seja, aprioristicamente, de difícil aplicação, pois basta a observância dos requisitos próprios das medidas cautelares para seu ajuizamento e acolhimento.

Portanto, os meios processuais à disposição do credor público brasileiro para o acautelamento de seu crédito não comprometeriam, a priori, eventual compromisso assumido para a conservação do crédito tributário estrangeiro. Ao reverso, o ordenamento pátrio prevê instrumentos processuais para garantir seu efetivo cumprimento.

255 CPC, art. 301. A tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada mediante arresto, sequestro, arrolamento de bens, registro de protesto contra alienação de bem e qualquer outra medida idônea para asseguração do direito (BRASIL, op. cit., 2015c).

(v) *Do diferimento ou parcelamento com base nas leis da Parte Requerida*

A Convenção prevê a possibilidade de a Parte Requerida conceder, segundo suas próprias leis, diferimento ou parcelamento ao crédito estrangeiro em cobrança, desde que informe previamente a Parte Requerente (art. 16).

Quanto ao ponto, a preocupação externada pela RFB reside na dúvida se, em algumas condições, a Parte Requerente pode vetar o diferimento ou parcelamento.

E, em sendo possível, alerta a RFB, isso poderia levar à preterição do crédito brasileiro em relação ao desse outro país, caso o executado também seja devedor da Fazenda Nacional, pois o crédito do Requerente seria pago integralmente enquanto o nacional poderia ser pago parceladamente.

Outro inconveniente apontado pelo órgão federal seria o fato de eventualmente o crédito tributário estrangeiro ser cobrado por meio de um parcelamento simples e um crédito nacional por parcelamento especial, circunstância que levaria à satisfação do crédito estrangeiro de maneira mais célere.

A PGFN, de seu turno, aponta, em adição, que no Brasil não há direito subjetivo do contribuinte ao parcelamento, o qual, ademais, deve estar previsto em lei e, por ser causa suspensiva da exigibilidade, insere-se entre as matérias sujeitas a lei complementar (art. 146, inc. III, item b, da CRFB).

Por tais razões, conclui a Procuradoria que a previsão convencional violaria o princípio da legalidade, bem como o da isonomia, pois os contribuintes envolvidos na assistência administrativa quando o Brasil for o solicitante teriam tratamento diverso daquele concedido aos nacionais.

A literalidade do art. 16 da Convenção sugere que o dispositivo, ao prever a possibilidade de o Estado Requerido conceder o pagamento diferido ou parcelado segundo sua própria legislação ou prática administrativa em circunstâncias análogas, visa a evitar tratamento diferenciado entre

os devedores demandados por meio da assistência e os demais devedores perante um mesmo fisco em relação ao pagamento diferido ou parcelado.

E o fato de estabelecer que o Estado Requerido deverá informar previamente o Requerente parece se situar mais na necessidade de dar ciência dessa circunstância em razão dos potenciais efeitos da medida nas duas jurisdições, do que propriamente autorizar sua vedação pelo Requerido.

Quanto à possível divergência entre os dois Estados, os Comentários explicitam que a regra visa não apenas a manter informado o Requerente, mas também propiciar que este forneça informações indicativas de que o benefício acordado não se justifica no caso concreto. Lembram, ainda, de que, se o Requerente está impossibilitado de cobrar seus tributos, a partir de então, é a legislação e a prática administrativa do Estado Requerido que regem o processo de cobrança, embora tanto um quanto o outro possam adotar as medidas cautelares indicadas no art. 12 para garantia suplementar ao acordo quando as condições de diferimento forem acordadas com o contribuinte²⁵⁶.

Dito isso, conclui-se que à Parte Requerente não é dado vetar o diferimento ou parcelamento do crédito estrangeiro pelo Estado Requerido, segundo a legislação deste, e causas supervenientes que impliquem a revisão ou rescisão do pacto devem ser aquelas conformes à legislação do Requerido.

Essa previsão pode acarretar, em tese, tratamento diferenciado e, ao menos aparentemente, quebra da isonomia entre os devedores envolvidos em pedido brasileiro de assistência administrativa e os demais cuja execução se processa exclusivamente em território nacional.

256 Quanto ao ponto, os Comentários acrescentam, ainda, que a regra geral é a de que, se houver acordo no Estado requerido, o pacto não deve ser revisto, a menos que sobrevenham circunstâncias especiais novas, por exemplo, obtenção significativa de novos recursos ou identificação de bens ocultados pelo contribuinte.

Diz-se “em tese” e “aparentemente”, pois, a rigor, a previsão convencional pode ensejar trato distinto, mas há pessoas em situações diversas. Como lembram os Comentários, o Requerente somente solicita auxílio porque está impossibilitado de cobrar seus tributos em seu próprio território e, a partir de então, coerente que a legislação e a prática administrativa do Estado Requerido passem a reger a cobrança por este levada a efeito, sem prejuízo da adoção, por qualquer deles, das medidas cautelares para eventual garantia suplementar.

Além disso, o CTN estabelece que o parcelamento será objeto de lei específica – ordinária, pois (art. 155-A), e remete a moratória à disciplina da lei – também ordinária (art. 153). Logo, tendo os tratados *status* de lei ordinária, nada impede que também versem sobre regras de parcelamento ou diferimento, ainda mais diante da prevalência frente à lei ordinária (anterior ou posterior) o mencionado art. 98 do CTN.

Não permitir a obtenção de auxílio para cobrar esses tributos no exterior para, assim, evitar eventual concessão, por país estrangeiro, de condições distintas e mais facilitadas de pagamento para alguns devedores que não possuem patrimônio no Brasil, mas sim no exterior, face àquelas aplicáveis em solo pátrio, inviabiliza totalmente, nos casos abrangidos nessa situação, a consecução do interesse público ínsito à tributação e visado pela norma convencional.

Essa vedação tolhe a possibilidade da assistência administrativa estrangeira em tais casos, dificultando a expropriação de patrimônio mantido além das fronteiras nacionais e colocando o devedor dotado de condições financeiras para tanto em situação privilegiada face àqueles que não dispõem de recursos para blindarem seus bens por meio do envio a jurisdições estrangeiras.

Entre dificultar, senão inviabilizar, que esses bens respondam pelas dívidas nacionais e permitir que essas mesmas dívidas sejam pagas por meio de parcelamento ou diferimento conferidos pelo Estado Requerido eventualmente em condições melhores que às previstas na legislação

brasileira, a segunda opção é a menos prejudicial à coletividade tolhida do tributo não pago.

Por outro lado, a possível cobrança no Brasil do crédito estrangeiro por meio de um parcelamento simples, em menor prazo, e contemporaneamente de um crédito nacional por parcelamento especial, de maior prazo, envolve mais do que mero diferimento ou parcelamento tributário, avançando para a seara dos benefícios fiscais.

E isso porque, assim como se dá no âmbito estadual, os parcelamentos especiais editados pela União geralmente envolvem, além do alongamento do prazo para pagamento (permitido pelo ato convencional), a redução da multa, dos juros de mora e dos encargos legais e a quitação com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL²⁵⁷, algo não extensível ao crédito estrangeiro, já que implicaria verdadeira renúncia de crédito alheio.

Todavia, como a concessão de parcelamento especial se submete ao juízo de conveniência e oportunidade do próprio ente tributante, no caso o Brasil, se sua instituição puder propiciar o adimplemento mais célere do crédito estrangeiro se comparado ao do crédito nacional, isso será apenas mais um dos inúmeros outros elementos para serem considerados quando das discussões antecedentes à instituição do benefício fiscal.

(vi) Dos limites da defesa do executado

Segundo o art. 11 da Convenção, a regra é a de que o Estado Requerido procederá à cobrança dos créditos fiscais do Requerente como se tratasse dos seus próprios créditos fiscais, desde que estes sejam objeto de um instrumento que permita a respectiva execução no Estado Requerente e, *salvo se as Partes interessadas acordarem de outro modo*, não sejam

²⁵⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em: 28 jan. 2023.

impugnados. No entanto, se o crédito respeitar a uma pessoa não residente do Requerente, o crédito poderá ser executado apenas se não mais for passível de impugnação, *salvo se as Partes interessadas acordarem de outro modo.*

Não por outro motivo, o Estado Requerente, ao postular a assistência, deve declarar que o crédito diz respeito a um tributo a que a Convenção se aplica e atestar que o crédito não foi impugnado ou, se foi, que a impugnação é objeto de uma decisão transitada em julgado ou, ainda, no caso de uma pessoa não residente, que não pode mais ser impugnado, a não ser que as Partes tenham entabulado de forma diversa.

Segundo os Comentários (113), essa previsão visa a facilitar a cooperação com certos Estados em que os contribuintes dispõem de amplas vias de recurso e a garantir que as ações que tornam o procedimento mais demorado não impeçam a cobrança da dívida. Nessa situação, porém, o Requerente fica obrigado, de acordo com o seu direito interno, a reembolsar o executado do montante cobrado indevidamente, acrescido, se for o caso, das despesas conexas se a impugnação for declarada fundamentada.

O art. 23 da Convenção, por sua vez, trata dos procedimentos de defesa do executado, indicando em qual Estado esse direito deve ser exercitado. Em relação às medidas executórias adotadas pelo Estado Requerido, a defesa será instaurada perante esse contratante (§ 1º); quanto à existência, montante do crédito tributário ou à validade do título executivo, exclusivamente perante o juízo da Parte Requerente, sem prejuízo do pedido de adoção de medidas acautelatórias ao Requerido (§ 2º). Em ambas as situações, será suspensa a cobrança e notificado o outro Estado contratante a respeito da superveniência de decisão definitiva e das respectivas implicações no pedido de assistência (§ 3º).

Não obstante, segundo a RFB, a previsão constante do § 2º desse dispositivo conflita com a regras do processo fiscal brasileiro, na medida em que estas facultam ao executado a defesa por meio de embargos à execução fiscal (art. 16, LEF).

Uma primeira questão a considerar quanto a esse apontamento é o tipo de débito cuja cobrança é regulada pela LEF: a Dívida Ativa da Fazenda Pública, vale dizer, débito inscrito em Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias (art. 1º).

Embora a Convenção se assente em uma ficção jurídica, estabelecendo o dever das Partes contratantes de prestarem assistência à cobrança dos créditos estrangeiros como se fossem seus próprios créditos, ainda assim o débito estrangeiro não se classifica como Dívida Ativa de qualquer dos entes federativos brasileiros.

Por conseguinte, o procedimento previsto na LEF deve ser observado naquilo em que for compatível com as demais disposições normativas em vigor, incluindo as regras convencionais, especialmente quando estas forem posteriores àquela, como na hipótese em estudo.

Além disso, chama-se a atenção para a natureza das matérias passíveis de impugnação exclusivamente perante o Estado Requerente: matéria referente ao próprio crédito tributário (se existente e escorreito seu montante) ou, então, à validade do título em que representado, pressuposto para a dedução de um pedido de auxílio na recuperação do ativo público.

Consoante aos Comentários (231), a razão de ser dessa previsão reside no fato de que é a legislação do Estado Requerente que regulamenta o crédito tributário. Desse modo, qualquer litígio referente à sua existência e ao seu montante, bem como sobre a admissibilidade de sua cobrança, deverá ser solucionado pelas autoridades competentes dessa Parte, as quais conhecem cabalmente sua legislação e podem se pronunciar fundamentadamente sobre todos esses temas.

Mais que isso, como antes mencionado, as questões afetas à existência do crédito tributário remetem ao exercício da soberania do ente tributante, devendo se inserir nos limites da sua jurisdição. Isso também pode ser dito sobre a validade do título em que está assentada a cobrança.

Nesse cenário, caso admitido à Parte Requerida decidir acerca dessas matérias, além da complexidade que seria lhe exigir o conhecimento de ordenamentos jurídicos estrangeiros diversos, isso implicaria desrespeito à competência da Parte Requerente de instituir, cobrar e extinguir seus tributos.

Segundo esclarecem, ainda, os Comentários (236), o disposto no § 2º, assim como no § 1º, ambos do art. 23, não abarca a resolução de todos os possíveis conflitos decorrentes da aplicação da Convenção, seja pelo Estado Requerente, seja pelo Estado Requerido, como a impugnação do pedido de assistência ou da própria obrigação de prestar assistência.

Esse esclarecimento denota que, além da impugnação das medidas executivas eventualmente adotadas pelo Brasil na condição de Estado Requerido com base na Convenção, o aqui executado pelo débito estrangeiro poderá se defender perante as autoridades judiciais brasileiras acerca de outros temas controvertidos, como, por exemplo, o pedido ou a obrigação de prestação de assistência.

Como se vê, a Convenção não obsta o acesso do executado por débito estrangeiro ao Poder Judiciário brasileiro, algo que de fato não seria admisível à vista da garantia da inafastabilidade da jurisdição preconizada pelo art. 5º, XXXV, da Constituição da República, que veda à lei excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. O ato multilateral apenas assegura que a soberania de cada parte contratante seja efetivamente respeitada, remetendo o exercício do direito de defesa do executado quanto ao crédito e à validade do título à jurisdição do ente tributante.

Ainda que se conclua pela mitigação do princípio da inafastabilidade da jurisdição no caso em comento, dados os limites da defesa do executado no Brasil por dívida estrangeira, levanta-se uma indagação: ao se esquivar deliberadamente do pagamento de tributo na jurisdição de origem do crédito, mesmo dispondo de patrimônio no exterior para adimpli-lo, o devedor não tem ciência de antemão de que, caso haja pedido de assistência na cobrança no estrangeiro, o Estado Requerente continuará sendo o único

com jurisdição para decidir sobre a existência e o montante do débito e sobre a validade do título executivo segundo sua legislação interna, assumindo o risco advindo de sua conduta?

Sendo positiva a resposta a essa primeira pergunta, outras exsurgem: eventual invocação da inafastabilidade da jurisdição brasileira para impugnar referidas matérias no Brasil, em vez da jurisdição de origem, seria coerente com o comportamento pretérito do devedor, ciente que estava de sua responsabilidade patrimonial e dos limites de sua defesa no território onde mantido patrimônio apto a fazer frente ao adimplemento forçado da dívida? Essa incoerência não configuraria abuso de direito ou esbarraria no óbice sintetizado no princípio da vedação de comportamentos contraditórios?

Essas indagações ganham relevância na medida em que, ao livre exercício do direito do devedor titularizar patrimônio no exterior, contrapõem-se à legítima expectativa de seus credores de que todos os seus bens, independentemente de onde estiverem, de fato responderão por suas dívidas onde quer que tenham sido constituídas, haja vista o princípio da responsabilidade patrimonial.

Já a PGFN, de seu turno, corroborou o óbice apontado pela RFB: além da inafastabilidade da jurisdição, anteriormente abordada, acrescentou que a assistência na cobrança do tributo pelo Brasil seria inviabilizada pela circunstância de que, diversamente de muitos outros países, aqui não há a chamada execução fiscal administrativa, o que, por consequência, prejudicaria a observância do princípio da reciprocidade.

Segundo se denota dos Comentários à Convenção, há uma preocupação em propiciar um equilíbrio satisfatório entre a necessidade de assegurar a efetiva assistência mútua administrativa em matéria fiscal e a necessidade de conceder garantias aos contribuintes e ao Estado Requerido.

Tanto que, no art. 21, o ato multilateral consigna que nenhum dispositivo seu pode ser interpretado no sentido de limitar os direitos e as garantias concedidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa

do Estado Requerido (§ 1º), garantindo, por exemplo, que, como regra, não seja imposta ao Requerido a obrigação de, entre outras, tomar medidas derogatórias da sua legislação ou da sua prática administrativa, ou da legislação ou da prática administrativa do Estado Requerente (§ 2º, item a) ou, ainda, a obrigação de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou na sua prática administrativa, ou na legislação ou na prática administrativa do Requerente (§2º, item c).

Os dois exemplos citados referem-se à aplicação do princípio da reciprocidade na assistência à cobrança, segundo o qual o Estado Requerido não está obrigado a adotar (ou seja, ele pode, caso queira) qualquer medida que o Estado Requerente não possa tomar de acordo com o seu direito interno em circunstâncias semelhantes. O conceito de reciprocidade, neste caso, se assenta na ideia de que uma Parte contratante não deveria tirar proveito do sistema de arrecadação de tributos do outro contratante se esse sistema for mais amplo que o seu²⁵⁸.

Conforme ressalta o Manual, porém, o princípio da reciprocidade deve ser interpretado de forma ampla e pragmática, sob pena de inviabilizar a assistência mútua. Por essa razão, consoante aos *experts* da OCDE, a diversidade nas práticas e procedimentos de cobrança dos tributos não deve ser usada como fundamento para a negativa de um pedido de assistência²⁵⁹.

Esse posicionamento, ao menos sob o aspecto teórico, é consentâneo com a regra convencional que, assentada em ficção jurídica, estabelece ao Requerido o dever de cobrar o tributo do Requerente como se cuidasse de crédito próprio, observando a legislação e os procedimentos internos para tanto.

Todavia, resta saber, sob a perspectiva pragmática, se essa regra instrumental é implementável.

258 OECD, op. cit., 2007.

259 Ibid.

Imagine-se, a título exemplificativo, um pedido de assistência na recuperação de ativos deduzido pelo Brasil, o qual, domesticamente, promove a cobrança de seu crédito tributário em âmbito exclusivamente judicial, perante um Estado cuja cobrança é integralmente administrativa, como o verificado na França, Alemanha, Espanha, México²⁶⁰. Suponha-se, agora, a situação inversa: um Estado cuja cobrança é estritamente administrativa solicita ao Brasil assistência na cobrança de crédito seu. Por fim, considere-se um terceiro e quarto exemplos: um pedido de cobrança de crédito tributário brasileiro a uma jurisdição com sistema misto, no qual a execução tem natureza administrativa e a respectiva defesa tem natureza judicial, como no Chile²⁶¹, e uma solicitação ao Brasil de auxílio mútuo deduzido por Estado cujo sistema de cobrança de seu crédito tributário é misto.

O instrumento que permite a execução no Estado Requerente deve ser aceito ou homologado no Estado Requerido, ou deverá ser complementado ou substituído por um instrumento que permita prosseguir a execução no território do Requerido (134 do Comentários ao art. 13).

Além disso, deve-se ter em mente que, segundo a Convenção Multilateral, a regra é a de que, por ficção jurídica, o Estado Requerido proceda à cobrança dos créditos tributários do Estado Requerente como se fossem seus (art. 11, item 1), atraindo, assim, a legislação interna e os procedimentos da Parte demandada quando do cumprimento de uma solicitação de auxílio mútuo.

Fixadas essas premissas e voltando-se aos quatro exemplos dados e mirando, inicialmente, no *segundo e quarto deles*, passa-se a verificar quais as opções jurídicas (se é que existem), que a legislação processual civil brasileira fornece para o cumprimento forçado de uma obrigação tributária estrangeira que, na jurisdição de origem, está sujeita ao sistema

²⁶⁰ GODOY, op. cit.; SILVA, op. cit., p. 11-13 e 15-16; MARCUS; PEREIRA, op. cit., p. 40-42, 254-256, 323-325, 488-489.

²⁶¹ Ibid.; Ibid., p. 16.

administrativo ou misto de cobrança, tendo em conta que a execução de créditos brasileiros dessa mesma natureza é exclusivamente judicial.

Segundo o art. 786 do CPC, a execução somente pode ser instaurada se o devedor não satisfizer a obrigação certa, líquida e exigível consubstancial em título executivo. Título executivo, por sua vez, é o fundamento de determinado direito; é algo que autoriza ao credor requerer a invasão patrimonial do devedor para satisfazer o crédito que aquele tem para com este²⁶².

O art. 961, *caput*, do CPC, por sua vez, prescreve que as decisões estrangeiras em geral, de natureza judicial ou não, somente terão eficácia no Brasil após a homologação, *salvo disposição em sentido contrário de lei ou tratado*. Ou seja, leis e tratados poderão isentar da homologação provimentos estrangeiros²⁶³.

Mais adiante, o § 4º do art. 961 do CPC autoriza a homologação de decisão estrangeira para fim de execução fiscal. Esse dispositivo não especifica a natureza da decisão (se judicial ou administrativa) passível de homologação, a sinalizar que o decisório para fim de execução fiscal homologável não necessariamente deve ter natureza judicial. O único requisito legal, para tanto, é que a homologação esteja prevista em tratado ou em promessa de reciprocidade apresentada à autoridade brasileira.

Além disso, o legislador processual civil permite a homologação de decisões não judiciais, como a sentença arbitral e as decisões não judiciais, mas que, pela lei brasileira, tenham natureza jurisdicional (art. 961, § 1º, CPC).

262 BARROS, Humberto Gomes de. Execução Fiscal Administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, DF, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez., 2007.

263 CARMONA, Carlos Alberto. **Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil**. In: WAMBIER, Teresa Arruda A. et al. (coords.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 2131-2132.

Aqui se faz pertinente um adendo: conforme alerta Conrado, jurisdição significa o dever estatal predominantemente exercido pelo Judiciário, mas dele não privativo, de compor os conflitos de interesses cognitivos (relativos à indefinição do direito material), de urgência (concernentes a tutelas provisórias de urgência) ou executivos (referentes ao descumprimento de obrigação preexistente)²⁶⁴.

A execução fiscal administrativa, assim como a mista e a judicial, deve ter por fundamento um título executivo em que se assenta o direito perseguido pelo fisco e com base no qual serão tomadas as medidas expropriatórias para a satisfação forçada do débito.

A exigibilidade máxima da obrigação tributária durante o seu ciclo de positivação (exigibilidade forte ou exequibilidade) somente exsurge após a fluência *in albis* do prazo legal de pagamento voluntário, mas também depende da possibilidade de interferência de um terceiro, no sentido de compelir o cumprimento do dever jurídico de pagar tributo, o que, no Brasil, se dá por meio do Poder Judiciário²⁶⁵. Trata-se, então, de fatos objetivos, que devem ser aferíveis concretamente em qualquer espécie de execução fiscal.

Não obstante, para além desses fatos, é necessário previamente identificar o título executivo estrangeiro que deflagra a fase executiva propriamente dita, dada a diversidade de procedimentos para a cobrança do crédito presente nos sistemas tributários no mundo contemporâneo. Isso porque, como mencionado, no Brasil, a execução judicial somente pode ser instaurada se o devedor não satisfizer a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo.

Aliás, consoante outrora consignado, os Comentários à Convenção (item 132) esclarecem que a natureza exata do documento hábil para a execução deverá ser explicitada pelas autoridades competentes, inserindo-a,

264 CONRADO, op. cit., 2021, p. 1.

265 VERGUEIRO, op. cit., p. 81-83.

por exemplo, no quadro das condições de aplicação da Convenção, e o Manual de Assistência na Cobrança de Tributos, elaborado pela OCDE, indica ser comum os Estados contratantes acordarem sobre a documentação, fazendo menção em memorando de entendimento a respeito da juntada de cópia oficial de título de execução.

Iniciadas as diligências no território estrangeiro titular do crédito tributário e não localizados bens passíveis de expropriação em sede administrativa nos limites dessa jurisdição, mas sim no território brasileiro, sobrevirá uma decisão (administrativa, mas que, se fosse prolatada no Brasil, teria natureza jurisdicional) estrangeira reconhecendo tal contingência e determinando a adoção das providências, ainda que além-fronteiras, objetivando atingir referido patrimônio. Com isso, haverá *decisão estrangeira* cujo cumprimento para fim de execução fiscal, como visto, pode ter cabimento no território brasileiro, após a correspondente homologação, desde que conste de tratado ou de promessa de reciprocidade apresentada à autoridade brasileira.

Já nos *primeiro e terceiro exemplos*, os quais dizem respeito ao auxílio na cobrança de crédito tributário brasileiro, o título executivo hábil para o ajuizamento da ação de execução fiscal em solo brasileiro é, em regra, a CDA. Assim, com base no princípio da reciprocidade, esse título dever ser aceito como instrumento executivo pela outra jurisdição, ainda que nessa outra o correlato débito tributário seja submetido ao procedimento de execução estritamente administrativo ou parcialmente administrativo.

No caso dessa outra jurisdição adotar o sistema exclusivamente administrativo, o auxílio Requerido pelo Brasil será prestado na seara administrativa estrangeira. Já em sendo misto o seu sistema de cobrança do crédito tributário na jurisdição estrangeira, os atos executivos Requeridos pelo Brasil serão adotados na mesma esfera em que seriam se os créditos fossem titularizados pelo Estado Requerido.

Isso se dá, pois, como já referido, por ficção convencional, os créditos devem ser cobrados pelo solicitado como se tratasse de créditos seus.

(vii) Da possibilidade de recusa à assistência mútua

O art. 21, item 2, e, da Convenção prevê a possibilidade de recusa à prestação de assistência, caso a Parte Requerida entenda que a tributação na Parte Requerente contraria princípios de tributação geralmente reconhecidos ou as previsões de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação, como a tributação na fonte sobre o pagamento de serviços técnicos, ainda que prestados sem transferência de tecnologia e sem presença física no território brasileiro.

Segundo a RFB, essa previsão representaria à época uma das maiores e possíveis assimetrias em desfavor do Brasil decorrentes da adoção da Convenção, na medida em que sua administração tributária acolhia, em determinados casos, interpretações e princípios divergentes daqueles dos países da OCDE, e isso poderia ensejar a recusa de cumprimento de pedidos brasileiros de cobrança de créditos tributários no exterior.

A análise desse fator merece levar em conta que o alinhamento do Brasil às recomendações da OCDE envolve cinco grandes temas de política fiscal internacional: i) celebração de tratados internacionais tributários; ii) controle dos preços de transferência; iii) tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior; iv) transparência fiscal internacional; e v) combate ao planejamento tributário agressivo. E, quanto aos itens “iv” e “v”, já se reconhece a existência desse alinhamento²⁶⁶.

Posta a questão nesses termos, uma primeira reflexão a ser feita é a de que, após 2011, ano em que externada a preocupação do Fisco federal, algumas alterações foram implantadas por aqui para alinhar o Brasil ao BEPS mediante a celebração de tratados para evitar a dupla tributação em consonância com o Convenção-Modelo da OCDE²⁶⁷. Além disso, em

266 ROCHA, op. cit., 2020.

267 BRANCO, Mariana. Brasil atualiza tratados internacionais para evitar dupla tributação. **Jota**, Brasília, DF, 1 ago. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/brasil-atualiza-tratados-internacionais-para-evitar-dupla-tributacao-01082022>. Acesso em: 11 fev. 2023.

2019, a RFB e a OCDE, após 15 meses de trabalho conjunto, lançaram o relatório *Preços de Transferência no Brasil – Convergência para o Padrão OCDE* no qual é descrito o direcionamento dos esforços brasileiros para o total alinhamento com o padrão da OCDE nessa temática²⁶⁸. E, em 2022, foi editada a Medida Provisória n. 1.152/22, que, segundo o Poder Executivo, objetiva corrigir “lacunas e fragilidades existentes no atual sistema” e “problemas decorrentes de desalinhamento” com o padrão estabelecido pela OCDE²⁶⁹.

Acresce-se que, ainda que confirmada a expectativa de Rocha, no sentido de que eventual entrada do Brasil na OCDE não impactará a política brasileira de celebração de tratados, voltada a favorecer a tributação pelo país de fonte dos rendimentos (e não de residência), para além de áreas onde já existe convergência entre eles e que não são relacionadas diretamente à distribuição do poder tributário²⁷⁰, o avanço das tratativas para acesso ao quadro de membros daquela organização internacional ao menos indica ser pertinente a reavaliação a respeito do atual posicionamento da RFB quanto ao óbice sob comentário.

Além de todo o exposto, os apontamentos da RFB de 2011 denotam que a conclusão a respeito da assimetria outrora vislumbrada se deu apenas sob o aspecto da tributação federal.

268 BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Preços de Transferência no Brasil – Convergência para o Padrão OCDE**. Brasília, DF, 2019a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2019/dezembro/receita-federal-e-ocde-lancam-relatorio-conjunto-sobre-precos-de-transferencia/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padroao-ocde-folheto-1.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2023.

269 MP ALTERA legislação sobre Imposto de Renda e Contribuição Social de empresas. **Agência Senado**, Brasília, DF, 29 dez. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/12/29/mp-altera-legislacao-sobre-imposto-de-renda-e-contribuicao-social-de-empresas>. Acesso em: 11 fev. 2023.

270 Segundo esclarece o mencionado autor, o Brasil foi bem-sucedido em celebrar tratados mais favoráveis para um país que, em desenvolvimento, é importador líquido de capitais, garantindo maior competência tributária para o país da fonte e, com isso, aproximou-se mais do Modelo de Convenção da ONU, que, apesar de estruturalmente similar ao Modelo da OCDE, diversamente desta que é reconhecidamente enviesada aos anseios de países desenvolvidos, prioriza o princípio da fonte (ROCHA, op. cit., 2020).

Por conseguinte, os potenciais impactos – positivos ou negativos – da assistência mútua na cobrança de tributo pela perspectiva dos entes subnacionais foram completamente ignorados.

Isso corrobora a necessidade de se revisitar esse aspecto, de modo que seja realizada uma reavaliação da reserva especialmente à luz do modelo de federalismo fiscal adotado pelo Brasil.

(viii) Dos problemas decorrentes de variação cambial

Esse fator remete aos parágrafos 249 e 250 dos Comentários, segundo os quais a Parte Requerente deve ter o crédito tributário em sua própria moeda, os contratantes não devem dispor de crédito sobre bens do devedor superior ao montante do tributo devido com os acréscimos legais e, por fim, deve ser assegurado ao contribuinte a desobrigação da dívida com o pagamento de uma quantia na moeda do Estado Requerido correspondente, no momento do pagamento, ao montante do tributo exigível.

Em razão disso, é necessário definir a data para fim de câmbio entre as duas moedas – se a da efetiva recuperação do valor ou a do pedido – e, havendo variação cambial entre a data do recolhimento ou do pedido e a data da remessa dos valores, essa diferença poderá caracterizar lucro ou prejuízo para a Parte Requerente.

Conforme reconhecido pelos Comentários, definir a data da coleta (e não do pedido) para a conversão cambial do crédito tributário nacional diminui os riscos de flutuação cambial e faz com que o Estado Requerido transfira para o Requerente o montante recuperado, sem levar em conta as variações cambiais ocorridas após a cobrança.

Consequentemente, se o montante recebido pelo Estado Requerente apresentar diferenças em relação ao valor do respectivo crédito no momento da remessa, essa diferença, positiva ou negativa, não pode ser atribuída ao devedor e, salvo circunstâncias especiais (como um atraso anômalo na transferência do montante cobrado), deverá reverter em benefício ou em prejuízo do Estado Requerente.

O debate em comento remete às diferenças cambiais passíveis de ocorrência até o momento em que o valor recuperado pelo Estado Requerido efetivamente passar à disponibilidade do Requerente.

A interpretação proposta pelos Comentários mostra-se consentânea com o fato de que a cobrança do crédito nacional em outra jurisdição é ato complexo, que exige a atuação de ambas as partes contratantes, pois, embora o Requerido não realize os atos necessários à efetiva liquidação da dívida, promove os atos de cobrança como se o crédito fosse seu.

Assim, quando os ativos ingressarem em poder do Requerido restará garantida a futura liquidação do débito, segundo o valor recolhido em moeda estrangeira, ainda que constatado que o montante recuperado seja inferior em moeda nacional, por força da flutuação cambial, quando estiver à disposição do Fisco brasileiro.

Com isso, os Comentários propõem a adoção de um fato objetivo, qual seja, a data da cobrança pelo Estado Requerido, como o elemento definidor da correlação entre o montante devido ao Requerente em sua própria moeda e o valor cobrado em moeda estrangeira e que servirá para a futura liquidação do crédito tributário em terras nacionais.

Não obstante, segundo apontado pela RFB, se o Brasil for o Requerente e a variação cambial o favorecer, seria duvidosa a possibilidade de receber um valor superior ao crédito tributário, haja vista o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Isso poderia, ainda, ensejar assimetria na aplicação da norma, caso o outro país não adote o mesmo princípio.

A discussão suscitada pela RFB remete à possibilidade de ingresso de dinheiro no cofre público brasileiro em montante superior ao efetivamente devido em moeda nacional no momento da entrada na esfera de disponibilidade do ente nacional, em decorrência da diferença da variação cambial entre a moeda brasileira e a do Requerido após a cobrança levada a efeito por este.

Se a diferença da flutuação cambial entre a data da coleta e a da remessa (ou, ainda, da efetiva disponibilidade ao ente nacional) for maior a favor do Requerente, entende-se que há uma causa justificada para a entrada da integralidade desses valores nos cofres públicos, na medida em que a liquidação do débito pressupõe a conversão cambial, já realizada no momento do recolhimento pelo Estado Requerido.

À vista do exposto, é razoável a interpretação sugerida pelos Comentários, ainda que por ficção jurídica, no sentido de que é a data do recolhimento pelo Estado Requerido que fixa a variação cambial entre as moedas estrangeira e nacional para efeito de satisfação do crédito, se, nessa data, o montante recolhido se mostrar suficiente para o adimplemento da dívida. E isso, evidentemente, vale para os casos em que o valor em moeda nacional for tanto superior quanto inferior ao cobrado e recolhido pelo Requerido na data em que estiver na disponibilidade do Requerente por força dessa flutuação.

Entretanto, uma outra forma de se pensar na solução da questão pontuada pela SRF diversa da aventada pelos Comentários consiste em promover a restituição, ao devedor, de eventuais valores excedentes oriundos da conversão cambial na data em que o dinheiro entrar na disponibilidade do ente público.

Trata-se de situação que se assemelharia àquela em que o Superior Tribunal de Justiça exige a restituição do que exceder a dívida ao devedor no caso, por exemplo, de adjudicação de imóvel objeto de alienação fiduciária avaliado em montante superior ao da dívida objeto de execução hipotecária: aqui, a diferença decorrente de posterior conversão do imóvel, bem de menor liquidez, em dinheiro, bem de máxima liquidez, implica para o credor o dever de restituir aquilo que excede a seu crédito²⁷¹.

271 AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO HIPOTECÁRIA. ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA DE IMÓVEL. LEILÕES NEGATIVOS POR AUSÊNCIA DE LICITANTES. ADJUDICAÇÃO DO BEM PELO CREDOR FIDUCIÁRIO. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE AVALIAÇÃO DO BEM ADJUDICADO E O VALOR DO DÉBITO. CABIMENTO. VEDAÇÃO AO

Essa solução também pode ser vislumbrada, ainda, em relação a ativos financeiros ilíquidos bloqueados em solo brasileiro em determinado dia, por meio do Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário (Sisbajud), se adotada a data posterior da respectiva liquidação, isto é, da conversão em dinheiro, para apuração de eventual excesso ou insuficiência da constrição caso verificada volatilidade daqueles entre as duas datas.

Com a solução ora proposta, porém, o referencial para a apuração da suficiência ou não, ou mesmo de excesso, do valor recolhido perante o Requerido para o adimplemento do tributo passará a ser o da sua disponibilidade ao Requerente, o que poderá exigir a restituição do excedente ou, então, o prosseguimento da cobrança contra o devedor, no caso de constatada insuficiência.

Desse modo, e sendo o assunto passível de negociação entre as autoridades competentes das partes contratantes quando da celebração do acordo, embora justificada a preocupação da RFB, esse fator parece não representar, aprioristicamente, razão suficiente para impedir a adesão do Brasil à Convenção.

ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. CONSONÂNCIA DO ACÓRDÃO RECORRIDO COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que, na execução hipotecária, em caso de leilão infrutífero e posterior adjudicação do bem pela instituição financeira e o valor da avaliação do imóvel superou o montante do saldo devedor remanescente, é devido à instituição financeira adjudicante a restituição aos mutuários da diferença, sob pena de enriquecimento sem causa do agente financeiro. Precedentes. 2. O entendimento adotado no acórdão recorrido coincide com a jurisprudência assente desta Corte Superior, circunstância que atrai a incidência da Súmula 83/STJ. 3. Agravo interno a que se nega provimento. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 2.039.395/SP**. Relator: Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 15/8/2022, DJe de 26/8/2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103887356&dt_publicacao=26/08/2022. Acesso em: 11 fev. 2023.

(ix) *Da não adoção do conteúdo do art. 27 da Convenção-Modelo da OCDE*

O art. 27 da Convenção-Modelo da OCDE trata da assistência mútua na cobrança de créditos fiscais, incluindo medidas de conservação no caso de débito ainda inexequível ou passível de impugnação²⁷².

Para a RFB, a não adoção do conteúdo desse dispositivo nos 29 acordos à época celebrados pelo Brasil e então em vigor corroboraria a recomendação da reserva à assistência mútua na cobrança e conservação do crédito tributário.

Embora o Brasil de fato não tenha incluído em seus acordos o art. 27 da Convenção-Modelo, a questão primeira que se coloca é a indagação a respeito dos motivos para tanto. Além disso, nada impede que, exercendo juízo de conveniência e oportunidade, venha a inclui-lo.

De toda forma, a prévia adoção de mecanismos de auxílio mútuo na recuperação de ativos tributários não configura pressuposto para adesão à Convenção quanto a essa matéria.

Ademais, as formas de assistência previstas na Convenção Multilateral não limitam nem são limitadas pelas que decorram dos acordos internacionais celebrados ou que venham a ser celebrados entre as Partes interessadas ou de quaisquer outros instrumentos que respeitem à cooperação em matéria fiscal (art. 27).

Logo, não há nenhuma relação de restrição entre os diversos instrumentos à disposição dos Estados quanto à assistência; na realidade, há uma complementariedade e desejada otimização.

272 OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Article 27 and Commentary of the Model Tax Convention on Income and on Capital. **OECD**, Paris, 15 jul. 2005. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261225.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2023.

4.2. Fatores de ordem econômica, política e prática: breves considerações

Neste subtópico, estão reunidos fatores diversos daqueles dotados de caráter predominantemente jurídico acima abordados e que foram suscitados, em especial, pela RFB na Nota RFB/Suari/Corin n. 29/2011.

Como outrora esclarecido, visa-se com isso apenas trazer algumas reflexões para fomentar o debate sobre esses outros aspectos que, embora laterais a esta pesquisa, têm implicações no seu objeto, pois serviram de fundamentos para as reservas apresentadas pelo Brasil em relação à assistência à cobrança do crédito tributário.

(x) *Da ausência de dados sobre o impacto na arrecadação tributária brasileira*

O potencial reflexo na arrecadação tributária brasileira é uma informação relevante para o juízo de conveniência e oportunidade a respeito da adesão à assistência mútua na cobrança de tributos. Todavia, acredita-se que para essa avaliação devem ser levados em conta dados não apenas dos tributos federais, mas também dos tributos dos entes subnacionais.

Além de abarcados pelas regras da Convenção, Estados e Municípios sofrem, assim como a União, com os influxos advindos da globalização e internacionalização do capital e, para um sistema tributário que se pretenda justo, suas administrações tributárias devem se adequar à nova realidade, o que demanda um esforço conjunto de todos os interessados, especialmente em razão da pulverização federativa nacional²⁷³.

273 Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), além dos 26 Estados e do Distrito Federal, atualmente há 5.570 Municípios, distribuídos em uma área territorial de mais de 8,5 milhões de Km² (IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e Estados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 29 jan. 2023).

(xi) Da dificuldade de obtenção de dados dos entes subnacionais

Segundo a RFB, se, de um lado, eventual reserva para evitar a aplicação da Convenção a tributos estaduais e municipais inviabilizaria a troca de informações a respeito desses tributos, de outro, sem essa reserva, seria difícil implementar o intercâmbio com Estados e Municípios, que, por usarem de benefícios fiscais para atraírem investimentos, certamente se oporiam à abertura completa de informações.

Embora esses fatores tenham o condão de impactar compromisso da República em prestar assistência à cobrança, eles não estão embasados em dados empíricos atuais. Mais: se em âmbito internacional o intercâmbio de informações sigilosas entre os países é uma realidade, não se vislumbram fundamentos jurídicos para a recusa de prestação de informações no tocante a tributos dos entes subnacionais. Além disso, são conhecidos os efeitos deletérios da denominada Guerra Fiscal para a economia e sociedade brasileiras, a justificar o esforço em reprimi-la, ainda que indiretamente, por essa via.

Se é certo que essa decisão de aderir irrestritamente à Convenção envolve outras questões além das jurídicas, por exemplo políticas e pragmáticas dos entes subnacionais, não menos certos são a evolução do tema em nível federal e o progresso do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que, instituído em 2007, unificou as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas mediante fluxo único e computadorizado de informações, abrangendo todas as esferas federativas²⁷⁴.

Nesse cenário, mostra-se pertinente promover, inclusive com a participação de todos os entes federativos, o levantamento de dados empíricos

274 BRASIL. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2007b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm. Acesso em: 27 jan. 2023.

atuais a respeito dos reais limites e das dificuldades para a prestação dessas informações.

Essa reavaliação vai ao encontro ao que parece ser esperado pela Convenção, conforme se depreende dos respectivos Comentários, os quais denotam que a possibilidade de formulação de reservas no momento da assinatura do documento seria uma forma de propiciar a adesão de Estados que, na ocasião, ainda não estivessem preparados para a implementação integral das formas de assistência em relação a todos os seus tributos.

Disso decorre a conclusão de que os signatários devem envidar esforços para, gradualmente, cumprirem todos as formas de cooperação previstas na Convenção, incluindo aquelas objeto de reservas iniciais, como no caso do Brasil, sob pena de, conforme adverte Vittoria, desvirtuar o propósito e a natureza multilateral da Convenção, em prejuízo ao princípio da reciprocidade e em afronta ao princípio da boa-fé²⁷⁵.

Por fim, em relação à assistência na cobrança de créditos tributários no exterior propriamente dita, o entendimento da PGFN é no sentido da constitucionalidade de se colocar esse mecanismo à disposição dos entes subnacionais por meio de Convenção firmada pela União. Para esse órgão, eventual reserva quanto a isso somente se justificaria caso os entes subnacionais não pretendessem utilizar o mecanismo de cobrança de seus próprios créditos no exterior, visto que, na via contrária, ainda que se trate de tributo aqui inserido na competência daqueles, a cobrança será requerida à União e por ela própria promovida²⁷⁶.

Além de constitucional, a adoção desse mecanismo de cobrança em favor dos entes subnacionais mostra-se imperativo diante do sistema federativo adotado pelo Brasil, que deve garantir a autonomia dos entes federais, assegurando-lhes meios efetivos de recuperar seus créditos tributários.

275 VITTORIA, op. cit., p. 240-241.

276 BRASIL, op. cit., 2012a.

De toda forma, se, de um pedido direcionado à União de, em reciprocidade, executar créditos tributários de entes locais ou regionais de outros países, eventualmente demandarem encargos administrativos claramente desproporcionais aos benefícios que podem ser obtidos pelo Requerente isso poderá subsidiar legítima recusa ao cumprimento da solicitação, segundo o art. 21, item 2, h, da Convenção.

- (xii) *Das maiores vantagens aos outros países; e*
- (xiii) *Da prevalência de investimentos estrangeiros no Brasil*

Consoante à RFB, a adesão integral à Convenção traria mais vantagens a outros países em razão da maior lucratividade das subsidiárias brasileiras de investidores estrangeiros em comparação a empresas estrangeiras em mercados consolidados. Além disso, haveria maior quantidade de investimentos estrangeiros no Brasil do que o inverso.

A esses dois possíveis fatores desfavoráveis à adesão à recuperação de ativos além-fronteiras que sugerem um risco de haver maior demanda do Brasil para executar créditos estrangeiros, deve-se contrapor os também potenciais benefícios derivados da tomada de medidas de indisponibilidade ou mesmo de constrição por Estados nos quais haja a informação da existência de bens de titularidade de sujeitos passivos de obrigação tributária nacional não alcançados internamente.

Essa potencialidade decorre do próprio escopo da Convenção, que visa a combater a evasão fiscal, e não apenas a eventual constituição de crédito tributário por meio das informações fiscais e financeiras advindas do exterior²⁷⁷. Quanto a isso, há muitas notícias a respeito de montantes

277 Nesse sentido, os Comentários sobre a Convenção na parte relativa à cobrança: “98. A globalização não só torna mais difícil para a administração fiscal calcular com precisão o montante correcto do imposto devido pelos seus contribuintes, como dificulta também a cobrança do imposto. Os contribuintes podem deter bens no mundo inteiro, mas, de um modo geral, as autoridades fiscais não podem actuar para além das suas fronteiras para garantir a cobrança do imposto devido. [...]”. BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua

bilionários mantidos no exterior por brasileiros, em especial em paraísos fiscais. No longínquo ano de 2012, a perspectiva era de que essa soma atingia mais de 1 trilhão de reais, alcançando os brasileiros ao quarto lugar do ranking das maiores fortunas mantidas em paraísos fiscais²⁷⁸. Três anos depois, o Ministério da Fazenda, na Exposição de Motivos n. 122/2015 contida no Projeto de Lei que culminara com a edição do RERCT, estimou que os ativos no exterior até então não declarados por brasileiros corresponderiam a 400 bilhões de dólares²⁷⁹.

(xiv) *Da limitação substancial da Convenção pelas reservas de alguns países*

Segundo apontado pela RFB, mesmo países exportadores de capital teriam restringido a assistência mútua a alguns tributos, excluindo para outros diversos de imposto federal sobre a renda, ganho de capital e riqueza, ou mesmo recusado integralmente sua adoção, e esse dado colocaria em dúvida a conveniência da assistência mútua para o Brasil, na medida em que continuaria a ser importador de capital por um bom tempo.

Não obstante, o princípio da reciprocidade pode mitigar, senão anular, eventual impacto negativo ao Brasil, decorrente dessa limitação, pois a República nacional não estaria obrigada a prestar a assistência para aqueles países que não aceitaram essa parte da Convenção.

Administrativa em Matéria Tributária, emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 30 ago. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8842.htm. Acesso em: 24 set. 2025.

278 PINTO, Rodrigo. Ricos brasileiros têm quarta maior fortuna do mundo em paraísos fiscais. **BBC News Brasil**, São Paulo, 22 jul. 2012. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2012/07/120722_ricos_evasao_brasil_rp. Acesso em: 24 jan. 2023.

279 BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos n. 122/2015 em Projeto de Lei**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita não declarados, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara Legislativa, 2015d. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra;jsessionid=D01A9E10D19E3B448795156DD6A8AA74.proposicoesWeb1?codteor=1384000&filename=PL+2960/2015. Acesso em: 30 jan. 2022.

(xv) *Da supervisão da implementação da Convenção por órgão externo*

Para a RFB, a supervisão da implementação da Convenção por órgão externo, albergada no art. 24 do ato multilateral, poderia trazer constrangimentos quanto à eventual dificuldade de cumprir as obrigações convencionais em tempo razoável e intromissões na administração tributária mediante pressões externas para agilizar e priorizar o andamento da cobrança de crédito estrangeiro.

De fato, a Convenção prevê um órgão coordenador, constituído por representantes das autoridades competentes das Partes para acompanhar, sob a égide da OCDE, a aplicação da Convenção e bem assim o seu desenvolvimento. Cabe a este órgão emitir parecer consultivo, a pedido de uma Parte, sobre problemas interpretativos do ato multilateral, recomendar as medidas suscetíveis de contribuir para a consecução dos objetivos convencionais gerais e constituir um fórum para o estudo de novos métodos e procedimentos tendentes a incrementar a cooperação internacional em matéria tributária e, se for o caso, recomendar a revisão da Convenção ou as alterações a introduzir (art. 24, § 1º, da Convenção e respectivos Comentários, item 253).

Segundo os Comentários, a supervisão desse órgão decorre do caráter multilateral do acordo (item 239), que difere dos tratados bilaterais, cuja aplicação e interpretação é de mais fácil acompanhamento.

(xvi) *Da não adesão pelos países do então BRIC*

Se essa circunstância, apontada em abril de 2011, era capaz de colocar em dúvida eventual interesse econômico do Estado brasileiro em aderir à assistência na cobrança de tributos no exterior frente aos demais países com os quais concorre, atualmente essa preocupação pode ser mitigada se considerado que ao menos a Índia e a África do Sul já ratificaram a Convenção quanto esse tipo de assistência²⁸⁰.

280 COUNCIL OF EUROPE, op. cit., 2019.

Não bastasse isso, mesmo não aderindo à assistência na cobrança de tributos estrangeiros, algo relevante a se considerar é o fato de o Brasil ser o último país entre os cinco integrantes desse grupo quanto à competitividade de sua economia²⁸¹, a exigir ao menos uma nova avaliação do Ministério da Fazenda sobre o apontado óbice.

(xvii) *Da falta de técnicos e de tecnologia para o cumprimento das obrigações*

Conforme apontado pela RFB, havia *àquela época* dificuldade da administração tributária federal em cumprir obrigações convencionais por falta de corpo técnico e de tecnologia para a transferência de informações em grande volume.

No decorrer dos anos, todavia, inúmeros avanços tecnológicos nos processos fazendários foram divulgados pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO)²⁸², os quais denotam a progressiva e constante modernização da administração tributária federal.

Destarte, dado o tempo transcorrido da Nota da RFB/Suari/Corin n. 29/2011 até a presente data, acredita-se que a contingência em comento possa ser reavaliada à luz dessa nova realidade e, ainda, da experiência adquirida pela RFB sobre o intercâmbio internacional de informações fiscais nos últimos anos.

281 CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Competitividade Brasil 2021-2022**. Brasília, DF: CNI, 2022. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/57/bc/57bccea3-b508-42ab-bb8f-65c810a501a2/competitividadebrasil_2021-2022.pdf. Acesso em: 23 jan. 2023.

282 BRASIL. Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO. Tecnologia do Serpro ajuda a construir a história da Receita Federal do Brasil e Tecnologia transforma o ambiente fazendário nacional. **SERPRO**, Brasília, DF, 20 nov. 2020b. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2020/tecnologia-serpro-construir-historia-receita-federal>. Acesso em: 06 mar. 2024.

(xviii) *Da prestação de serviço de documentos, inclusive relativos a decisões judiciais*

Segundo a RFB, essa previsão, contida no art. 17 da Convenção, poderia não ser satisfatoriamente cumprida em razão do quadro de funcionários então existente para tanto.

Não obstante essa dificuldade fática, cuja análise foge ao escopo deste trabalho, a PGFN concluiu, quanto à juridicidade da previsão, pela ausência de inconstitucionalidade ou de afronta à reserva material de lei complementar, na medida em que a Convenção resguarda o procedimento de notificação realizado nos termos da legislação interna²⁸³.

5. RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS TRIBUTÁRIOS ESTADUAIS PERANTE JURISDIÇÕES INTERNACIONAIS

5.1. Limites

O art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE, base para a norma internacionalmente acolhida sobre as trocas transfronteiriças de dados para propósitos fiscais e refletido em inúmeros acordos celebrados pelo Brasil, autoriza um amplo intercâmbio de informações para a administração ou execução da legislação interna em relação a qualquer tributo dos Estados contratantes, suas divisões políticas ou entes locais, inclusive relativas a não residentes.

Conforme abordado no segundo capítulo deste trabalho, a despeito de sua amplitude, esse modelo e os tratados nele inspirados reconhecem alguns critérios que devem ser atendidos para se postular a outra jurisdição um auxílio por meio da prestação de informações fiscais transfronteiriças.

283 Id., 2012a.

Em linhas gerais, a interpretação de suas disposições não pode redundar na obrigação de adoção de medidas violadoras da legislação interna ou da prática administrativa ou na obrigação de fornecimento de informações não passíveis de obtenção segundo as leis internas ou no exercício das práticas administrativas ou, ainda, reveladoras de segredo mercantil, empresarial, industrial, comercial ou profissional ou de procedimento concernente a uma atividade econômica ou, por fim, cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Um outro critério que deve ser objeto de atenção para os entes subnacionais quando da solicitação de dados fiscais ao abrigo de convenções internacionais é a demonstração de que as informações postuladas sejam previsivelmente relevantes.

Portanto, a situação ensejadora do pedido de intercâmbio de dados deve ser detalhada pormenorizadamente, com a indicação dos fatos que apontem para a apriorística relevância das informações cujo acesso se pretende e que demonstrem não se tratar de pedido especulativo voltado a capturar dados sem qualquer relação com uma investigação fiscal já em curso.

Além disso, os entes subnacionais devem dispor de ferramentas que garantam a manutenção da confidencialidade dos dados transfronteiriços, da mesma forma em que o dever de manutenção do sigilo deve ser rigorosamente atendido para o intercâmbio interno de dados fiscais.

Por fim, se houver a necessidade de instar a RFB a proceder a um pedido específico de informação a outra jurisdição, devem os entes subnacionais demonstrar o esgotamento das fontes regulares de informação disponíveis em âmbito interno.

Em razão disso, entende-se que os entes federativos subnacionais devem primeiro requerer à RFB o fornecimento de eventuais dados de que o órgão federal disponha em razão de prévias trocas, inclusive automáticas, de informações com outras jurisdições.

Não dispondo de informações sobre determinado sujeito passivo, ou dispondo de dados insuficientes para o fim pretendido ou existindo algum óbice para a sua prestação, deve haver uma solicitação, agora por intermédio da RFB sob a modalidade a pedido, à jurisdição onde houver ao menos indícios de que existam relações patrimoniais e societárias de determinado devedor sob investigação, relatando essas contingências.

Há, todavia, alguns limites a essas pretensões, os quais são previstos em acordos celebrados pelo Brasil.

Como visto no segundo capítulo, muitos Tratados para Evitar a Dupla Tributação dos quais o Brasil faz parte limitam a aplicabilidade da troca de informações a tributos federais. Na realidade, dos 36 acordos desse tipo entabulados até o momento, somente nove propiciam a utilização de informações sobre qualquer imposto atinentes a residentes ou não residentes para aplicação da legislação interna de qualquer imposto²⁸⁴. Nos demais, há restrição à troca de informações em relação a tributos dos entes subnacionais, como os estaduais.

Naquele mesmo capítulo, apontou-se que, dos quatro Acordos para Troca de Informações em Matéria Tributária subscritos pelo Brasil, três restringem sua aplicação aos tributos dos entes federativos subnacionais²⁸⁵. Nesses três casos, porém, há previsão da possibilidade desse uso caso haja consentimento expresso dos Requeridos, que também admitem o uso se o conhecimento desses dados se der em processo público ou por meio de decisão judicial.

Já em relação ao intercâmbio de dados para fins tributários pautado na Convenção Multilateral para Assistência Mútua, embora o Brasil não tenha limitado o uso dessas informações para o cumprimento da legislação interna dos tributos federais, há uma limitação imposta como regra por um

284 São aqueles celebrados com Bélgica (1973), Noruega (1981), Argentina (1982), Coreia do Sul (1991), Índia (1992), Peru (2009), Turquia (2013), Emirados Árabes (2021) e Singapura (2022).

285 A exceção é o entabulado com o Reino Unido.

número considerável de jurisdições estrangeiras que objetiva impedir esse uso para os tributos dos entes subnacionais.

Não obstante, a norma convencional autoriza que, mesmo havendo esse tipo de reserva, as informações obtidas por uma Parte poderão ser utilizadas para outras finalidades, quando sua utilização para esses fins for possível segundo a legislação da Parte fornecedora dos dados e desde que sua autoridade competente a autorize.

Subsistirá, no entanto, a restrição em comento se a legislação do Requerido não permitir essa utilização ou se, mesmo havendo autorização legislativa, sua autoridade competente não a avalizar no caso concreto.

Do cenário delineado advém a constatação de que os Estados brasileiros não estão integrados ao sistema de troca regular e automática de dados fiscais transnacionais propiciado pelo Padrão Comum de Relatório (CRS) e viabilizado pelos acordos entre autoridades competentes (bem como pelo FATCA/IGA).

Ainda em relação à Convenção Multilateral, há uma outra e relevantíssima ordem de limitação que recai sobre a assistência mútua entre jurisdições, mais especificamente sobre a cobrança e o acautelamento do crédito tributário brasileiro em geral, e que decorre das reservas formuladas pelo Brasil.

Destarte, ainda que os entes federativos disponham de informações a respeito da existência de patrimônio do devedor nacional mantido em terra estrangeira hábil à satisfação do crédito tributário brasileiro, não poderá o credor público dispor do auxílio da administração tributária dessa outra jurisdição para obter um provimento acautelatório ou satisfativo da dívida na jurisdição além-fronteira.

Ao menos em termos teóricos, isso, por si só, não inviabiliza totalmente as chances de se atingir esses bens, pois o ordenamento jurídico brasileiro autoriza, por exemplo, a cooperação jurídica internacional em geral,

admitindo o auxílio em relação a qualquer medida judicial ou extrajudicial não proibida pela lei brasileira (art. 27 do CPC).

Para que essa possibilidade se concretize em termos pragmáticos, todavia, o CPC exige previsão de cooperação entre as jurisdições em tratados celebrados pelo Brasil ou, então, promessa de reciprocidade manifestada pela via diplomática (art. 26, *caput* e § 1º).

No Brasil, a cooperação jurídica internacional tem como Autoridade Central, em regra, o Ministério da Justiça e Segurança Pública, que atua por meio do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional da Secretaria Nacional de Justiça²⁸⁶, e àquela compete solicitar a outro país alguma medida judicial, investigativa ou administrativa, necessária para um caso concreto em andamento. Isso, no entanto, *desde que haja tratado entre os países envolvidos ou ao menos compromisso de reciprocidade*²⁸⁷.

Dessa forma, embora o aprofundamento dessa temática extrapole as fronteiras metodológicas desta pesquisa, entende-se como pertinente ao menos registrar que, por exigir tratado ou promessa de reciprocidade, a implementação da cooperação internacional prevista no CPC em relação à matéria tributária não parece imune às mesmas circunstâncias que levaram as jurisdições a adotarem postura restritiva em relação ao auxílio mútuo administrativo previsto na Convenção Multilateral.

286 As competências do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional estão atualmente definidas no art. 15 do Decreto nº 11.348/2023 (BRASIL. Decreto nº 11.348, de 1º de janeiro de 2023. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Justiça e Segurança Pública e remaneja cargos em comissão e funções de confiança. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11348.htm. Acesso em: 6 ago. 2023).

287 BRASIL. Ministério da Justiça. **Cooperação Jurídica Internacional em Matéria Civil**. Brasília, DF, 1 jan. 2015h. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/assuntos/sua-protacao/cooperacao-internacional/cooperacao-juridica-internacional-em-materia-civil>. Acesso em: 20 jun. 2021.

Essas constatações impõem a busca de novas perspectivas jurídicas para a superação das limitações apontadas, que não ignorem a realidade contemporânea regulada pelo Direito.

5.2. Perspectivas

Este trabalho delineou os limites aos quais os entes federativos brasileiros estão sujeitos, no que se refere ao intercâmbio internacional de informações para propósitos fiscais, bem como aqueles decorrentes da opção do Brasil e de outras jurisdições de se reservarem ao direito de não prestarem a assistência na recuperação e no acautelamento de tributos, incluindo os estaduais.

Muitos dos tratados celebrados pela República brasileira limitam o intercâmbio de dados neles fundados estritamente ao combate à evasão fiscal de tributo federal.

Questão que ora se coloca é a seguinte: esse tipo de restrição foi recepcionada ou é amparada pela Constituição de 1988, conforme seja, respectivamente, anterior ou posterior à carta constitucional, haja vista o modelo de federalismo e de repartição de competências tributárias em vigor no Brasil?

Foram adotadas neste trabalho as seguintes premissas: os tratados e as convenções internacionais em Direito Tributário incorporados ao ordenamento brasileiro i) devem obediência às regras e princípios constitucionais; ii) não podem invadir campo material próprio das leis complementares; iii) mas, prevalecem sobre a lei interna anterior ou posterior.

À vista da primeira dessas premissas, conclui-se, conforme o caso, pela não recepção ou inconstitucionalidade, no âmbito doméstico, dessas normas convencionais restritivas no que forem incompatíveis com a Constituição de 1988.

Em um sistema federalista como o brasileiro, em que a cooperação fiscal é pressuposta para sua manutenção, não nos parece haver amparo na

CRFB para que as decisões da República Federativa, visando a resguardar o erário da União frente aos efeitos da globalização no cenário mundial, não sejam tomadas, indiscriminadamente, em prol do erário dos demais entes federativos, sob pena de comprometer a autonomia financeira desses entes.

Rever essa posição – que, para além de jurídica, é também política – é uma necessidade urgente diante da mobilidade mundial do capital. Em verdade, é providência exigida pela gestão fiscal responsável, na medida em que esta tem como um de seus requisitos essenciais a efetiva arrecadação de todos os tributos, cujo descumprimento, ao menos em relação aos impostos, acarreta severa consequência.

A esse respeito, dispõe o art. 11 da LC nº 101/2000²⁸⁸, segundo o qual “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e *efetiva arrecadação* de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” e que a não observância dessa prescrição em relação a impostos impede a realização de transferências voluntárias para o ente que o descumpriu.

Afinal, como a República brasileira pode garantir a autonomia dos entes subnacionais e exigir destes responsabilidade na gestão fiscal se os tolhe de meios que ela dispõe exclusivamente à União para atingir esses mesmos fins?

Além disso, como visto no decorrer deste trabalho, muitos desses acordos internacionais estabelecem que suas disposições não poderão, em nenhum caso, ser interpretadas no sentido de impor aos Estados contratantes a obrigação de tomarem medidas administrativas derrogatórias da sua própria legislação ou da sua prática administrativa.

288 BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 17 set. 2025.

Tendo em conta o sistema federalista brasileiro, a regra constitucional que, desde 2003, impõe às administrações tributárias, “atividades essenciais ao funcionamento do Estado”, uma atuação integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, e a previsão originária do CTN que autoriza a assistência mútua entre os entes federativos para a fiscalização dos respectivos tributos e para a troca de informações, uma interpretação meramente literal desses tratados, na parte em que vedam a transferência, aos entes subnacionais, dos dados sigilosos compartilhados ou seu uso para o combate da evasão fiscal dos tributos desses entes federativos, implicaria derrogação da legislação interna e, por consequência, da prática brasileira fundada nas autorizações constitucionais e legais referenciadas.

Soma-se a essas razões que, como demonstrado neste trabalho, houve uma evolução da redação do art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE para ampliar o âmbito de aplicação do intercâmbio transfronteiriço de dados fiscais.

Nesse contexto, o ideal seria a promoção da harmonização dos tratados restritivos celebrados pelo Brasil à atual redação do art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE, que, como reiteradamente mencionado neste trabalho, coaduna-se com o art. 1º da Convenção-Modelo para a Troca de Informações em Matéria Tributária e prevê o intercâmbio de informações previsivelmente relevantes para a administração ou execução da legislação interna em relação a qualquer tributo exigido pelos Estados contratantes, suas divisões políticas ou entes locais, desde que não contrários à convenção, não se restringido a seus respectivos residentes e tampouco aos tributos abarcados pela convenção (§ 1º).

Trata-se de providência, aliás, já tomada pela República brasileira em relação a alguns desses acordos, por meio de alteração da redação original do dispositivo atinente à troca de informações de ADTs celebrados com Bélgica em 1973 e alterado em 2007 pelo Decreto nº 6.332; com a Noruega em 1981 e alterado em 2019 pelo Decreto nº 9.966; com a Argentina em 1982 e alterado em 2018 pelo Decreto nº 9.482; com a Coreia do Sul em

1991 e alterado em 2018 pelo Decreto nº 9.572; e com a Índia em 1992 e alterado em 2017 pelo Decreto nº 9.219.

Entretanto, ainda que não formalizada, essa harmonização, uma interpretação histórico-evolutiva dos dispositivos dos tratados celebrados pelo Brasil que tratam sobre o intercâmbio transfronteiriço de dados fiscais, admitindo o seu uso em favor dos entes subnacionais, seria consentânea com a Constituição brasileira e o posicionamento atual da comunidade internacional refletida no Modelo da OCDE, ao qual o Brasil aderiu mais recentemente, com a reprodução integral dos cinco parágrafos de seu art. 26 no tratado celebrado, por exemplo, com Singapura em 2018, internalizado pelo Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022²⁸⁹.

Essa perspectiva é corroborada pelo fato de que o Brasil não se reservou ao direito de não prestar informações com base na Convenção Multilateral em relação a tributos de entes subnacionais de outras jurisdições. E isso o habilita, a princípio, a não apenas a prestar, mas também a obter informações envolvendo tributos dessa natureza sob qualquer das modalidades de intercâmbio de dados previstas nesse ato multilateral.

Não obstante, o uso dos dados advindos das permutas lastreadas na Convenção Multilateral para o cumprimento da legislação interna dos tributos estaduais é limitado por um considerável número de jurisdições que se reservaram o direito de não prestarem qualquer assistência em relação a categorias de tributos nas quais se incluem tributos dos entes federativos brasileiros, dentre eles o ICMS, IPVA e ITCMD estaduais.

Embora se refira à prerrogativa decorrente da soberania dessas jurisdições sobre a qual não pode haver ingerência do Brasil, a este se impõe,

289 BRASIL. Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elusão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2022a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11109.htm. Acesso em: 2 abr. 2023.

à vista do princípio federativo, o dever de envidar esforços para obter dessas mesmas jurisdições os dados em solicitações pontuais, sob demanda, em prol dos entes subnacionais, desde que atendidos os requisitos convencionais para tanto.

Em relação a essa limitação, há, ainda, uma outra perspectiva a ser considerada: ao menos a troca de informações a pedido já é reconhecida, doutrinariamente, como um costume internacional, dotado de efeitos vinculantes *erga omnes*, independentemente da celebração de acordos sobre o tema.

Nesse sentido, eventual recusa de atendimento a uma solicitação da RFB de intercâmbio de dados em benefício do cumprimento da legislação interna em benefício de um Estado brasileiro, por exemplo, implicaria um descumprimento de um dever internacional.

Ainda que também haja a previsão nesses acordos de que esses dados serão comunicados exclusivamente às autoridades competentes para lançamento e cobrança dos tributos objeto da convenção, entende-se que a prescrição serve para facilitar a operacionalização do cumprimento do acordo entre as partes contratantes, não tendo o condão de, por si só, impedir a transferência desses mesmos dados no âmbito interno entre as administrações tributárias.

Isso pelo simples fato de que, ao menos sob a ótica interna, não há óbice jurídico para essa transferência.

Ao revés, como reiterado neste trabalho, o ordenamento brasileiro possui comando constitucional expresso determinando a atuação integrada das administrações tributárias de todos os entes federativos, inclusive mediante o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais (art. 37, XXII), bem como dispositivo no CTN autorizando a permuta de informações fiscais (art. 199). E essas informações fiscais não se restringem àquelas obtidas pelas e das administrações tributárias nacionais e estrangeiras, respectivamente, englobando aquelas transmitidas pelas

instituições financeiras, ainda que situadas no exterior. Relembra-se aqui que, uma vez recepcionados pela RFB, os dados bancários passam a ostentar natureza fiscal, passível de compartilhamento com as Fazendas Públicas de todos os entes federados.

Ainda que inexistentes ou superados os óbices para que os Estados brasileiros possam se beneficiar do compartilhamento de informações fiscais transfronteiriças para o combate da evasão fiscal de seus tributos, há, ainda, a contingência de o Brasil e de um elevado número de jurisdições signatárias da Convenção Multilateral terem se reservado o direito de não prestarem assistência à recuperação e ao acautelamento do crédito tributário no exterior.

Embora no subcapítulo imediatamente anterior a este se tenha aventado a alternativa de se socorrer da cooperação internacional em geral prevista no CPC para obter auxílio no cumprimento de determinada medida constitutiva obtida no Poder Judiciário nacional com base naqueles dados, também não se negligenciou que esse tipo de cooperação não está imune às mesmas circunstâncias que levaram as jurisdições a adotarem postura restritiva ao aderirem com aquelas reservas à Convenção Multilateral.

No decorrer do quarto capítulo, foram apresentadas outras perspectivas face aos pontos suscitados pela RFB e pela PGFN nos documentos que, abordando questões complexas, serviram de subsídios para as recomendações dos Ministros de Estado envolvidos nos trâmites internos da adesão brasileira à Convenção, sinalizando para a necessidade dessas reservas àquela época.

Espera-se que as contraposições feitas neste trabalho possam estimular o debate sobre essa temática, suscitando novas formas de enfrentamento dessa realidade restritiva.

Enquanto não superadas essas contingências, todavia, merece destaque a especial faceta da permuta internacional de dados fiscais, qual seja, o de propiciar o rastreamento das operações financeiras dos devedores

domésticos que internacionalizaram seu patrimônio com o objetivo precípuo de evasão tributária para, caso identificados eventuais reinvestimentos da riqueza no território brasileiro, o Procurador do Estado possa se valer da via judiciária brasileira para a obtenção de medidas constitutivas sobre os bens dos devedores ou corresponsáveis tributários e/ou patrimoniais.

Todavia, as inúmeras contingências e desafios acima expostos exigem mais do que isso, reclamando dos profissionais do Direito envolvidos com a atividade de recuperação de crédito tributário em geral um olhar diferenciado para as novas complexidades e perplexidades do mundo contemporâneo que o habilite a buscar soluções jurídicas capazes de levar ao encerramento do fluxo de positivação da obrigação tributária da maneira esperada – isto é, pela satisfação do crédito, independentemente das barreiras virtuais entre as distintas jurisdições.

6. CONCLUSÕES

A cobrança do crédito tributário insere-se na última das etapas do processo de positivação da obrigação tributária, na qual atinge seu grau máximo de exigibilidade, caracterizada pela possibilidade de invasão do patrimônio do devedor buscando a satisfação da dívida.

O crédito tributário brasileiro está sujeito à cobrança doméstica em âmbito exclusivamente judicial, nos termos da LEF, que, por sua vez, determina a aplicação subsidiária do CPC. Na cobrança de seu crédito, deve, ainda, o credor público observar as normas materiais de natureza tributária.

O ajuizamento da ação executiva fiscal do crédito tributário lastreia-se em um título executivo extrajudicial, representado pela certidão extraída pela Procuradoria após a inscrição em Dívida Ativa do débito constituído e não pago no vencimento e com a qual se confere exequibilidade à obrigação tributária.

Entretanto, como a não localização de bens penhoráveis no curso processual poderá levar à extinção do crédito pela prescrição intercorrente, em

caso de não haver a satisfação voluntária do débito, torna-se imperativo o exaurimento tempestivo das diligências para que os bens do devedor sejam alcançados para a satisfação forçada da dívida em execução, independentemente do território em que situados.

Além disso, artifícios eventualmente utilizados pelos devedores que dificultem a localização e expropriação de bens dos corresponsáveis tributários e/ou patrimoniais podem ser desvelados mediante o rastreamento de movimentações societárias e patrimoniais dos envolvidos na evasão.

Por conseguinte, dispor o ente público de informações passíveis de cruzamento para localizar bens dos executados originários situados no exterior ou para identificar relações ilícitas com implicações na situação patrimonial desses devedores e, com isso, alcançar bens no estrangeiro em nome de terceiros responsáveis pela dívida tributária será o diferencial para afastar a frustração da execução fiscal em âmbito doméstico.

O incremento da efetividade da cobrança em comento dependerá, porém, não apenas da obtenção dessas informações, mas também de medidas executivas supervenientes que, pautadas nesses dados, viabilizem a expropriação do patrimônio dos sujeitos passivos para a satisfação do crédito nacional.

A retrospectiva sobre acordos internacionais em matéria tributária denota, a um só tempo, que a preocupação com a evasão fiscal internacional e a implementação da colaboração entre países como instrumento contra esse fenômeno não são recentes.

A ordem jurídica mundial há muito dispõe de instrumentos jurídicos que viabilizam o intercâmbio de informações para fins tributários e a assistência na cobrança de tributos, promovendo a cooperação mútua entre as administrações tributárias das diversas jurisdições, tanto para a constituição do crédito tributário, quanto para sua cobrança.

Com o desenvolvimento da globalização e da crescente mobilidade internacional do capital, a colaboração entre jurisdições tornou-se

imprescindível para a recuperação do crédito tributário, auxiliando a identificação de patrimônio além-fronteiras, pressuposto para a expropriação de bens situados no exterior e para eventual pedido de assistência na cobrança.

As trocas de informações para propósitos tributários hoje encontram múltiplos fundamentos: nos Tratados Tributários para Evitar a Dupla Tributação (DTA), que preveem dispositivo pautado na norma internacionalmente acolhida e espelhada no art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE de 1963; nos específicos Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (TIEA) influenciados pela Convenção-Modelo da OCDE sobre Troca de Informações em Matéria Tributária; nos Acordos Intergovernamentais (IGA) pautados no FATCA; e nos Acordos Multilaterais de Autoridades Competentes lastreados na Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária CoE/OCDE.

No decorrer das últimas décadas, houve um considerável avanço na troca de informações para propósitos tributários entre jurisdições, alavancado sobretudo pelos esforços do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais da OCDE, hoje integrado por 171 países, incluindo o Brasil.

Em um primeiro momento, o foco foi a permuta na modalidade a pedido, que atingiu tamanho desenvolvimento a ponto de ser reconhecida doutrinariamente como um costume internacional; em tempos mais recentes, a tônica passou a ser a promoção do intercâmbio automático, impulsionada, a princípio, pelo FATCA e, posteriormente, pela adoção do Padrão Comum de Relatório (CRS) da OCDE.

O art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE relativa a tributos sobre a renda e o capital, modelo de convenção que inspirou diversos tratados e que abrange múltiplos temas, como evasão fiscal, assistência administrativa, não discriminação e dupla não tributação, adquiriu relevância ímpar para a comunidade internacional. É doutrinariamente tido como uma das evidências da convicção do direito e da necessidade sobre a troca transfronteiriça de informações tributárias.

A redação do referido dispositivo evoluiu no decorrer dos tempos e hoje prevê um amplo dever de intercâmbio de informações sobre qualquer tributo e previsivelmente relevantes para a administração ou execução da legislação interna em relação a qualquer tributo dos Estados contratantes, suas divisões políticas ou entes locais, inclusive as relativas a não residentes.

Não obstante a amplitude da norma internacionalmente aceita, refletida na redação atual do art. 26 do Modelo da OCDE, muitos dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação (ADT) e dos Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária (TIEA) celebrados pelo Brasil restringem o uso de dados obtidos via intercâmbio transfronteiriço para fins de tributos cobrados em favor dos entes subnacionais, exigindo, em muitos casos, expressa autorização escrita da autoridade competente dos Requeridos para tal uso, embora admitam seu conhecimento pela divulgação em eventual processo público ou por meio de decisão judicial. Essa mesma restrição há com os dados financeiros intercambiados com base no IGA/FACTA.

Em âmbito interno, o ordenamento jurídico autoriza o compartilhamento de dados fiscais e financeiros entre as administrações tributárias, nas quais se inserem as Procuradorias, de forma sistêmica ou pontualmente, desde que observados determinados condicionantes. O compartilhamento deve abranger dados afetos à competência tributária do ente em sentido amplo, ou seja, atinentes à competência para a cobrança do tributo, e não apenas para sua constituição.

A despeito do arcabouço normativo relativo ao intercâmbio de dados para fins fiscais, na prática, os Estados, Municípios e o Distrito Federal ainda estão tolhidos dos potenciais benefícios promovidos pela sistêmica cooperação existente no nível global e, assim, ainda suportam os deletérios efeitos que levaram à comunidade internacional a empreender esforços na adoção desse paradigma cooperativo. Isso corrobora a constatação inicial extraída das respostas das Procuradorias dos Estados no sentido da incipienteza da atividade de recuperação de créditos tributários estaduais no exterior.

Além das limitações impostas pelo Brasil aos entes subnacionais ao excluir do campo da cooperação transfronteiriça seus tributos, entre eles os estaduais, quando da celebração de acordos internacionais sobre essa temática, que até mesmo por uma questão temporal não refletem os avanços supervenientes sobre o assunto, há limites outros decorrentes do exercício da soberania das jurisdições estrangeiras.

O Brasil e mais outras 149 jurisdições são signatários da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada em 2010, que prevê variadas formas de cooperação internacional mútua para a aplicação das legislações internas dos subscritores, as quais incluem o intercâmbio de informações a pedido, automático, espontâneo ou via fiscalizações tributárias simultâneas e no exterior, a assistência à cobrança por meio de medidas executivas ou cautelares, e a notificação de documentos.

Ao promulgar o acordo em 2016, o Brasil, porém, comprometeu-se apenas e tão somente a intercambiar dados fiscais limitados a tributos federais, mantendo o posicionamento externado na maioria dos demais tratados que versam sobre a troca de informações para propósitos fiscais.

Não obstante frustre o objetivo desse ato multilateral de incentivar todas as formas de assistência administrativa em relação a todo tipo de tributo, incluindo os de competência dos entes subnacionais, essa opção brasileira não impede, por si só, o compartilhamento interno dos dados intercambiados para o cumprimento da legislação interna, à constituição e à cobrança dos tributos de todos os entes federativos brasileiros.

Ainda que isso aponte para uma nítida superação da postura brasileira restritiva das trocas de informações pautadas em acordos bilaterais, há um número considerável de jurisdições que, diferentemente do Brasil, se reservaram o direito de não prestarem qualquer espécie de assistência prevista na Convenção Multilateral em relação aos tributos de entes subnacionais em cujas categorias se inserem os tributos dos Estados brasileiros.

Esse fato não inviabiliza integralmente a assistência em relação aos tributos dos entes subnacionais, na medida em que nem todas as jurisdições signatárias apresentaram essa espécie de reserva e, além disso, as que apresentaram são livres para fornecerem auxílio quando demandadas pontualmente ou, então, para autorizarem o uso de seus dados para fins desses tributos subnacionais se assim desejarem. Todavia, esse posicionamento de um número considerável de jurisdições não deixa de representar uma notável limitação para a integração sistemática dos entes federativos subnacionais ao paradigma cooperativo global.

Portanto, ainda que sobrevenha alteração da postura brasileira em âmbito externo para admitir a aplicabilidade indiscriminada da cooperação transfronteiriça em relação a tributos subnacionais – algo esperado, haja vista em especial o apoio do Brasil à conformação da Convenção Multilateral à redação atual do art. 26 da Convenção-Modelo da OCDE e, ainda, a sua pretensão de tornar-se membro efetivo dessa organização –, a modificação do cenário mundial restritivo delineado não prescindiria de esforços junto à comunidade internacional para convencê-la a colaborar, também indiscriminadamente, em benefício dos entes federativos brasileiros.

Embora não tenha formulado esse mesmo tipo de reserva que mitiga o amplo espectro da Convenção Multilateral quanto à aplicação da legislação interna de tributos cobrados a favor dos entes federativos, o Brasil apresentou reservas de outras naturezas, que afastam a possibilidade de entrega de documentos e de notificações diretamente a pessoas por meio postal e, o que é mais preocupante, de não prestar assistência – e, por conseguinte, dela não se beneficiar – para a recuperação ou conservação de qualquer crédito tributário.

Trata-se de decisão que, se não frusta integralmente, dada a possibilidade de prestar e solicitar colaboração pontualmente mesmo com as reservadas formuladas, impacta negativamente o acautelamento e a efetiva recuperação em geral de ativos tributários por meio da expropriação de bens localizados no exterior em relação não apenas aos tributos dos entes subnacionais, mas igualmente aos da própria União.

Durante os trâmites internos antecedentes à adesão do Brasil, com essas reservas, à Convenção, a RFB e a PGFN chamaram a atenção para os principais fatores jurídicos, econômicos, políticos e pragmáticos correspondentes a potenciais óbices à adoção integral dos termos da norma convencional diante da legislação e da realidade brasileiras.

No decorrer desta pesquisa, foram abordados os pontos suscitados por esses dois órgãos da administração tributária federal e indicados alguns contrapontos que denotam ao menos a necessidade da retomada, em âmbito interno, com a participação de todos os entes federativos interessados, das discussões sobre as reservas brasileiras, sobretudo diante das alterações fáticas ocorridas nos oito últimos anos que se seguiram à subscrição da Convenção Multilateral.

A internacionalização do patrimônio trouxe inúmeros desafios para a recuperação do crédito tributário em geral e que exigiram e continuam a exigir um grande esforço das administrações tributárias para superá-los. Faz-se parte desse esforço suplantar interpretações de textos normativos que não mais refletem e disciplinam adequadamente a complexidade das relações sociais dessa nova realidade e que relegam a um segundo plano os interesses dos entes subnacionais.

A superação desses contínuos desafios exigem, outrossim, que a cooperação transfronteiriça voltada ao combate à evasão fiscal passe também a ter como foco as consequências negativas a que, nesse cenário de elevada mobilidade da riqueza, estão submetidos os entes subnacionais, de que são exemplos os Estados brasileiros, na satisfação de seus créditos tributários, e a cuja ordinária dificuldade de enfrentamento soma-se a postura restritiva de um grande número de jurisdições quanto à prestação de um auxílio *sistemático* sob qualquer forma entre as jurisdições em relação aos tributos desses entes subnacionais.

Afinal, a integral superação dos problemas globais certamente exige soluções igualmente globais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFFONSO, Matheus de Mello. Acordos de Troca de Informações para Fins Fiscais: Análise do Modelo OCDE e do Entendimento do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 4, p.116-137, 2018.

AMARO, Luciano S. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

AVI-YONAH, Reuven. Relatório da OCDE Sobre Guerra Fiscal Predatória: uma Retrospectiva após uma Década. Tradução Andreia Cristina Scapin. In: SANTIS, Eurico Marcos Diniz et al. **Transparência Fiscal & Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Isaias Coelho**. São Paulo: Ed. FISCOsoft, 2013, p. 525-547.

AVI-YONAH, Reuven S. Three goals of taxation. **NYU Tax Law Review**, Ann Arbor, v. 60, n. 1, p. 1- 28, 2006.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROS, Humberto Gomes de. Execução Fiscal Administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, DF, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007.

BEER, Sebastian; COELHO, Maria; LEDUC, Sébastien. Hidden Treasure: The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion. **IMF Working Paper**, Washington, DC, n. 19/286, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3524307>. Acesso em: 6 ago. 2023.

BEHNKE, Emilly. Acordos internacionais de troca de dados são instrumentos para evitar a evasão fiscal. **Agência Senado**, Brasília, DF, 20 abr. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/04/20/acordos-internacionais-de-troca-de-dados-sao-instrumentos-para-evitar-a-evasao-fiscal#:~:text=Acordos%20de%20troca%20de%20informa%C3%A7%C3%B5es,e%20a%20lavagem%20de%20dinheiro>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRANCO, Mariana. Brasil atualiza tratados internacionais para evitar dupla tributação. **Jota**, Brasília, DF, 1 ago. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/brasil-atualiza-tratados-internacionais-para-evitar-dupla-tributacao-01082022>. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRODZKA, Alicja. The Future of Automatic Tax Information Exchange in EU Countries. **US-China Law Review**, Wilmington, v. 12, n. 7, jul. 2015.

CARMONA, Carlos Alberto. Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil. In: WAMBIER, Teresa Arruda A. et al. (coords.). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015, p. 2131-2132.

CARVALHO, Paulo B. **Curso de Direito Tributário**. 30^a ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CNI–CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Competitividade Brasil 2021-2022**. Brasília, DF: CNI, 2022. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/57/bc/57bcaeae3-b508-42ab-bb8f-65c810a501a2/competitividadebrasil_2021-2022.pdf. Acesso em: 23 jan. 2023.

CONRADO, Paulo C. **Execução Fiscal**. 5^a ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CONRADO, Paulo C. Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Ilicitude. In: SILVA, Thiago Moreira (org.). **Créditos Tributários e Grupos Econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 263-274.

CONRADO, Paulo C. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade na cobrança do crédito tributário. In: COSTA ARAUJO, Juliana F.; CONRADO, Paulo C. (coords.). **Inovações na cobrança do crédito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 25-36.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2008/55/CE, de 26 de maio de 2008. **Jornal Oficial da União Europeia**, [s. l.], 2008. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008L0055&qid=1674608144313&from=EN>. Acesso em: 24 jan. 2023.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2010/24/EU, de 16 de março de 2010. **Jornal Oficial da União Europeia**, [s. l.], 2010. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0024&qid=1674595806891&from=EN>. Acesso em: 24 jan. 2023.

COSTA, Eduardo Rodrigues. Comentários à Lei 8.397, de 06 de janeiro de 1992. In: COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas; CAMPOS, Rogério (orgs.). **Microssistema de recuperação de crédito fiscal**: comentários às leis de execução fiscal e medida cautelar. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 405.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

COUNCIL OF EUROPE. **Home**, 2025. Disponível em: <https://www.coe.int/web/portal/home>. Acesso em: 7 set. 2023.

COUNCIL OF EUROPE. Reservations and Declarations for Treaty No.127 – Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (ETS No. 127). **Council of Europe**, Strasbourg Cedex, 2019. Disponível em: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=declarations-by-treaty&numSte=127&codeNature=0>. Acesso em: 12 dez. 2024.

ESTELLITA, Heloísa; BASTOS, Frederico S. O Intercâmbio de Informações Tributárias e a Cooperação Internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico M. D. et al. (coords.). Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coelho. São Paulo: FISCOSoft, 2013, p. 485-492.

G-20 INFORMATION CENTRE. **Declaração dos Líderes do G20 em Londres**. Disponível em: <https://www.g20.utoronto.ca/2009/2009-communique0402-br.html>. Acesso em: 2 fev. 2023.

GADZO, Stjepan; KLEMENCIC, Irena. Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard. **Public Sector Economics**, [s. l.], v. 1, n. 2, 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3057963. Acesso em: 17 set. 2025.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado.** Belo Horizonte: Forum, 2009.

HORTA, Raul M. O Federalismo no Direito Constitucional Contemporâneo. **Academia Brasileira de Letras Jurídicas**, Rio de Janeiro, v. 17, p. 237, 1985.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e Estados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 29 jan. 2023.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Home, 2025.** Disponível em: <https://www.imf.org/en/Home>. Acesso em: 6 ago. 2023.

LIMA, Alcione B. A (Im)Prescindibilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nas Ações de Execução Fiscal para a Responsabilização Tributária e Patrimonial de Organizações Empresariais Ilícitas à luz da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 94, p. 37-64, jul./dez. 2021. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/issue/view/145>. Acesso em: 18 jun. 2023.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda C. **Blindagem Patrimonial e Planejamento Jurídico**. 5^a ed. São Paulo: Grupo GEN, 2015 [E-book].

MARCUS, Abraham; PEREIRA, Vitor Pimentel (coords.). **Sistemas Tributários no Mundo: a Tributação no Direito Comparado**. São Paulo: Almedina, 2020.

MAZZUOLI, Valério de O. **Curso de Direito Internacional Público**. São Paulo: Grupo GEN, 2021.

MP ALTERA legislação sobre Imposto de Renda e Contribuição Social de empresas. **Agência Senado**, Brasília, DF, 29 dez. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/12/29/mp-altera-legislacao-sobre-imposto-de-renda-e-contribuicao-social-de-empresas>. Acesso em: 11 fev. 2023.

NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e normas do direito internacional:** um estudo sobre a soft law. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Maria O. B. **O intercâmbio de Informação Tributária:** Nova Disciplina Comunitária, Estado Actual da Prática Administrativa, Contributos para uma Maior Significância desse Instrumento. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, Philippe T. P. Acordos de Troca de Informações para Fins Fiscais: Análise do Modelo OCDE e do Entendimento do Supremo Tribunal Federal. **Revista da PGFN**, v. 2, n. 1, p. 139-160, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/572/1526>. Acesso em: 10 jul. 2023.

PARKER, Louise. Mutual Assistance in the Collection of Taxes. **Bulletin for International Taxation IBFD**, [s. l.], n. 9, 2017.

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

PEREIRA, Roberto C. L.; SCHOUERI, Luís E. Governança Fiscal Internacional: entre a Fragmentação e o Déficit de Legitimidade. **RDIET**, Brasília, DF, v. 15, n. 2, jul-dez. 2020.

PHILIP, Baker et al. International Assistance in the Collection of Taxes. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 65, n. 4/5, p. 281-287, 2011.

PIETRO, Maria S. Z. D. **Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.

PINTO, Gustavo M. A. Tratados Internacionais e sua relação com o Direito Interno no Brasil. **Revista Direito GV**, São Paulo, p. 135-167, jan.-jun. 2008.

PINTO, Rodrigo. Ricos brasileiros têm quarta maior fortuna do mundo em paraísos fiscais. **BBC News Brasil**, São Paulo, 22 jul. 2012. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2012/07/120722_ricos_evasao_brasil_rp. Acesso em: 24 jan. 2023.

ROCHA, Sergio A. **Troca internacional de informações para fins fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROCHA, Sergio A. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 53-56, nov.-dez. 2019.

ROCHA, Sergio A. Acessão do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira. **Boletim de Economia e Política Internacional**, [s. l.], n. 28, set.-dez. 2020. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/boletim_internacional/210224_bepi_28_artigo2.pdf. Acesso em: 11 fev. 2023.

SALMON, Jean J. A. The Device of Fiction in Public International Law. **Georgia Journal of International & Comparative Law**, Athens, v. 4, p. 251, 1974.

SANTANA, Eduardo A. C. In: Seefelder, Claudio; Campos, Rogério (coords.). **Constituição e Código Tributário comentados**: sob a ótica da Fazenda Nacional. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís E. Tributação e Cooperação Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 2, n. 7, jan.-fev. 2004.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz. **Execução Fiscal**: Eficiência e Experiência Comparada. Brasília, DF: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/28759>. Acesso em: 17 jun. 2023.

TÔRRES, Heleno T. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. Apontamentos sobre o uso das ficções no Direito Internacional. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 17, n. 67, p. 61-76, jul./set., 1980.

UNITED NATIONS. **History of the United Nations**. 2015. Disponível em: <https://www.un.org/en/about-us/history-of-the-un>. Acesso em: 20 jul. 2023.

UNITED NATIONS. **The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021**. New York: United Nations, 2021.

UNITED NATIONS. **The League of Nations**. New York: United Nations, 2022. Disponível em: <https://www.un Geneva.org/en/about/league-of-nations/overview>. Acesso em: 20 jul. 2023.

UTUMI, Ana C.; PINTO, Rodrigo A. L. Reflexões sobre a Cooperação Internacional na Cobrança de Créditos Tributários. In: CONRADO, Paulo C.; GOMES, Daniel P. (coords.). **Processo Administrativo, Judicial e Execução Fiscal no Século XXI**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 2021. p. 105-111.

VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigações tributárias: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VITA, Jonathan. B. As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os modelos OCDE e ONU. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, p. 303-319, 2010.

VITTORIA, Aline D. **Cooperação administrativa para a cobrança extraterritorial de tributos: uma demanda do estado fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

XAVIER, Alberto. **Direito internacional tributário do Brasil.** 7^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Documentos da OCDE

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Modelo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e sobre o Patrimônio.** Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 2 out. 2025.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. **OECD**, Paris, 25 jan. 1988a. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0235>. Acesso em 28 dez. 2022.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.** Paris: OECD Publishing, 1998b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. Acesso em: 11 fev. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (Model TIEA). **OECD**, Paris, 2002. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/agreement-on-exchange-of-information-in-tax-matters_9789264034853-en.html . Acesso em: 2 abr. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Article 27 and Commentary of the Model Tax Convention on Income and on Capital. **OECD**, Paris, 15 jul. 2005. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/39261225.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection. **OECD**, Paris, 2007. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecdmanualonassistanceinthecollectionoftaxes.htm>. Acesso em: 25 jan. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Convenção sobre assistência mútua administrativa em Matéria Fiscal e Protocolo. **OECD**, Paris, 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2022.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 2 mar. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Working Smarter in Tax Debt Management**. Paris: OECD, 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2014/10/working-smarter-in-tax-debt-management_g1g496ee/9789264223257-en.pdf. Acesso em: 2 out. 2025.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. **OECD**, Paris, 18 dec. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 1 abr. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook**. 2nd ed. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm>. Acesso em: 31 ago. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19.** Relatório Anual do Fórum Global 2020. Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Paris: OECD, 2020. Disponível em: www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forumannual-report-2020.pdf. Acesso em: 1 fev. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Compliance ratings following peer reviews against the standard of exchange of information on request. **OECD**, Paris, 2022a. Disponível em: Compliance ratings following peer reviews against the standard of EOIR – OECD. Acesso em: 7 fev. 2022.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Raising the Bar on Tax Transparency:** 2022 Global Forum Annual Report. Paris: OECD, 2022b. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/global-forum-annual-report-2022.pdf>. Acesso em 2 fev. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2022.** Paris: OECD, 2022c. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/36e7cded-en>. Acesso em 13 fev. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Roadmap for the OCDE Acession Process of Brazil. **OECD**, Paris, 2022d. Disponível em: <https://www.oecd.org/latin-america/Roadmap-OECD-Accession-Process-brazil-EN.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais:** Manual Modelo Sobre Troca de Informações para Fins Fiscais. Paris: OECD, 2022e. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EOI-manual_pt.pdf. Acesso em: 1 fev. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Action 13 Country-by-Country Reporting. **OECD**, Paris, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>. Acesso em: 10 set. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Signatories of the CRS Multilateral Competent Authority Agreement. **OECD**, Paris, 2024a. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/crs-mcaa-signatories.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2024.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and Signing Dates. **OECD**, Paris, 2024b. Disponível em: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/cbc-mcaa-signatories.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2024.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. **OECD**, Paris, 2024c. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/status_of_convention.pdf. Acesso em: 12 dez. 2024.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Global Forum members. **OECD**, Paris, 20--a. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/who-we-are/members.html>. Acesso em: 11 dez. 2024.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD 60 Years. **OECD**, Paris, 20--b. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about/history.html>. Acesso em: 20 jul. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Our global reach. **OECD**, Paris, 20--c. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/#d.en.194378>. Acesso em: 11 dez. 2024.

Documentos do Brasil

BRASIL. Banco de Compensações Internacionais (BIS). **Banco Central do Brasil**, São Paulo, 2018a. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/bis>. Acesso em: 6 ago. 2023.

BRASIL. Banco Central do Brasil. Grupo dos Vinte (G-20). **Banco Central do Brasil**, São Paulo, 2015a. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/rex/g20/port/mencaog20.asp?frame=1>. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2412, de 12 de novembro de 2007**. Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2007a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 5.890, de 20 de abril de 2009**. Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2009. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Casa Civil. OCDE publica Relatório de Peer Review do Brasil sobre a Troca de Informações Tributárias. **gov.br**, Brasília, DF, 21 nov. 2018b. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/centrais-de-conteudo/eventos/ocde/2018/relatorio-de-peer-review-sobre-a-troca-de-informacoes-tributarias/relatorio-de-peer-review-sobre-a-troca-de-informacoes-tributarias>. Acesso em: 6 mar. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucionaocompilado.htm. Acesso em: 28 jan. 2022.

BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2001a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002. Regulamenta o art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, no que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4489.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. 2007. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2007b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm. Acesso em: 27 jan. 2023.

BRASIL. Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d8003.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%208.003%2C%20DE%2015,20%20de%20mar%C3%A7o%20de%202007. Acesso em: 3 abr. 2023.

BRASIL. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2015b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm. Acesso em: 4 set. 2023.

BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, p. 1, 2016a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 28 dez. 2022.

BRASIL. Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2022a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11109.htm. Acesso em: 2 abr. 2023.

BRASIL. Decreto nº 11.348, de 1º de janeiro de 2023. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Justiça e Segurança Pública e remaneja cargos em comissão e funções de confiança. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11348.htm. Acesso em: 6 ago. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Decreto Legislativo n. 105, de 2016. Aprova o texto da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, assinada em 3 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, p. 1., 2016b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/2016/decretolegislativo-105-14-abril-2016-782895-exposicao-demotivos-150105-pl.html>. Acesso em: 03 jan. 2023.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm#:~:text=LEI%20No%204.320%C2%20DE%2017%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201964&text=Estatui%20Normas%20Gerais%20de%20Direito,Munic%C3%ADpios%20e%20do%20Distrito%20Federal. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [CNT]. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 9 dez. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 28 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2011a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.15.htm. Acesso em: 9 dez. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2015c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 17 set. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2001b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 19 set. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras provisões. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2001c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 28 jan. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021. Dispõe sobre a certificação das entidades benéficas e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nºs 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial**, 2021a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2021/lei-complementar-187-16-dezembro-2021-792101-norma-atualizada-pl.pdf>. Acesso em: 19 set. 2025.

BRASIL. Mensagem nº 1.459, de 7 de outubro de 1999. **Diário da Câmara dos Deputados de 16.10.1999**, Brasília, DF, p. 48931-48932, 1999a. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagen/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>. Acesso em: 27 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 122/2015 em Projeto de Lei**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita não declarados, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara Legislativa, 2015d. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra;jsessionid=D01A9E10D19E3B448795156DD6A8AA74.proposicoesWeb1?codteor=1384000&filename=PL+2960/2015. Acesso em: 30 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. **Convênio ICMS nº 134, de 9 de dezembro de 2016**. Brasília, DF: Confaz, 2016c. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV134_16. Acesso em: 8 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/PGA n. 980/2004.** Brasília, DF: PGFN, 2004. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2004/2004>. Acesso em: 8 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT n. 1.402/2012.** Obtido via Lei de Acesso à Informação. Brasília, DF: PGFN, 2012a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT n. 2.330/2012.** Brasília, DF: PGFN, 2012b. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/23302012>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer/PGFN/CAT n. 1.639/2014.** Obtido via Lei de Acesso à Informação. Brasília, DF: PGFN, 2014a.

BRASIL. **Receita Federal.** Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Brasília, DF, 2015e. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 11 dez. 2024.

BRASIL. Receita Federal. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.** Acordos para Intercâmbio de Informações relativas a Tributos. Brasília, DF, 4 mar. 2015f. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos>. Acesso em: 12 dez. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF n. 20, de 17 de fevereiro de 1998.**

Disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria da Receita Federal - SRF, a órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta que detenham competência para cobrar e fiscalizar impostos, taxas e contribuições instituídas pelo Poder Público. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 1998. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=13269&visao=anotado>. Acesso em: 7 ago. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1.571, de 2 de julho de 2015. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2 jul. 2015g. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65746>. Acesso em: 12 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, seção 1, p. 652, 2016d. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=79444&visao=compilado>. Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**. Lista jurisdições signatárias CRS – 03_2023.pdf. Brasília, DF, 5 abr. 2023b. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/lista-jurisdicoes-signatarias-crs-03_2023.pdf/view. Acesso em: 12 dez. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Nota RFB/Suari/Corin n. 29, de 13 de abril de 2011**. Obtida via Lei de Acesso à Informação. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2011b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Nota Cosit/Sutri/RFB n. 63, de 2 de março de 2023.** Obtida via Lei do Acesso à Informação. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023c.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.** Novo Sistema de Preços de Transferência. Brasília, DF, 5 abr. 2023d. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf/view>. Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual eletrônico do sigilo fiscal (e-MSF),** aprovado pela Portaria RFB n. 4.820, de 19 de novembro de 2020. Brasília, DF: Receita Federal, 2020a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>. Acesso em: 16 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB n. 2.344, de 24 de março de 2011. **Diário Oficial da União,** Brasília, DF, p. 33, 2011c. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=30552&visao=anotado>. Acesso em: 5 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.** Preços de Transferência no Brasil – Convergência para o Padrão OCDE. Brasília, DF, 2019a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2019/dezembro/receita-federal-e-ocde-lancam-relatorio-conjunto-sobre-precos-de-transferencia/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto-1.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nota Cosit/Sutri/RFB n. 141, de 22 de maio de 2019. **Receita Federal,** Brasília, DF, 2019b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=113888>. Acesso em: 16 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf/view>. Acesso em: 28 jan. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Acordo entre as Autoridades Competentes dos Estados Unidos da América e o Governo da República Federativa do Brasil. **Receita Federal**, Brasília, DF, 23 set. 2014b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/caa-brasil-usa-versao-em-portugues.pdf>. Acesso em: 4 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**. Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA – CbC). Brasília, DF, 8 nov. 2016e. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-de-relatorios-paisapais-CBC>. Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. Brasília, DF, 8 nov. 2016f. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria Especial da Receita Federal.** Receita Federal inicia procedimentos nas Instituições Financeiras para garantia de qualidade e conformidade de informações financeiras prestadas. Brasília, DF, 18 ago. 2021b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/agosto/receita-federal-inicia-procedimentos-nas-instituicoes-financeiras-para-garantia-de-qualidade-e-conformidade-de-informacoes-financeiras-prestadas>. Acesso em: 4 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Interna – COSIT. **Receita Federal**, Brasília, n. 2, 26 fev. 2018c. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=90415&visao=anotado>. Acesso em: 14 ago. 2022.

BRASIL. Ministério da Justiça. **Cooperação Jurídica Internacional em Matéria Civil.** Brasília, DF, 1 jan. 2015h. <https://www.gov.br/mj/pt-br/assuntos/sua-protecao/cooperacao-internacional/cooperacao-juridica-internacional-em-materia-civil>. Acesso em: 20 jun. 2021.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **Nota conjunta do Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil, do Ministério da Economia, da Secretaria-Geral da Presidência e da Secretaria de Governo – Conselho Brasil-OCDE.** Brasília, DF, 2022b. Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-imprensa_defeso_2022/nota-conjunta-do-ministerio-das-relacoes-exteriores-da-casa-civil-do-ministerio-da-economia-da-secretaria-geral-da-presidencia-e-da-secretaria-de-governo-conselho-brasil-ocde. Acesso em: 16 jan. 2023.

BRASIL. Planalto. **História do BRICS.** Brasília, DF, 2023e. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/assuntos/reuniao-do-brics/historia-do-brics>. Acesso em: 1 ago. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 608, de 1999.** Institui a penhora administrativa, por órgão jurídico da Fazenda Pública, e dá

outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1999b. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/13807?sequencia=155>. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 2488, de 10 de dezembro de 2022.** Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2022c. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742>. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO. Tecnologia do Serpro ajuda a construir a história da Receita Federal do Brasil e Tecnologia transforma o ambiente fazendário nacional. **SERPRO**, Brasília, DF, 20 nov. 2020b. Disponíveis em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2020/tecnologia-serpro-construir-historia-receita-federal>. Acesso em: 06 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.102.431/RJ.** Tema n. 179. Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe de 01/02/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=179&cod_tema_final=179. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.141.990/PR.** **Tema n. 290.** Primeira Seção, julgado em 10/11/2010, DJe de 19/11/2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=290&cod_tema_final=290>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.340.553/RS.** Tema n. 566. Primeira Seção, julgado em 12/09/2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=566&cod_tema_final=566>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 106.** Corte Especial, julgado em 26/05/1994, DJe de 03/06/1994, p. 13885. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=106>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 393.** Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe de 07/10/2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27393%27.num.&O=JT>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 2.039.395/SP.** Relator: Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 15/8/2022, DJe de 26/8/2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103887356&dt_publicacao=26/08/2022. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.859.** Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe de 21/10/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358417/false>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.276.** Relatora: Min. Cármem Lúcia. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6523973>. Acesso em: 12 dez. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.314.** Tema n. 225. Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe de 16/09/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur356216/false>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 636.562/SC.** Tema n. 390. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2023; DJe de 06/03/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=390>. Acesso em: 18 jun. 2023.

Documentos do Estado de São Paulo

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 54.240, de 14 de abril de 2009. Regulamenta a aplicação do artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 10-01-2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, de dados e informações referentes a operações de usuários de serviços das instituições financeiras e das entidades a ela equiparadas. São Paulo: **Diário Oficial**, 2022a. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2009/decreto-54240-14.04.2009.html>. Acesso em: 28 ago. 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Procuradoria Geral do Estado**. Evolução do Estoque DA 2023 – Dívida Ativa – PGE. Disponível em: <http://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/da-ic-web/download?tipo=00f7b9c8cf194689ba1b61d4a2868dcc&data=02/2015>. Acesso em: 25 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**, São Paulo, 2022b. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/CanaisAtendimentoRelacionamento/DuvidasFrequentes/AdvogadosPrincipaisDuvidas>. Acesso em: 8 set. 2023.

ANEXO I

Resposta das Procuradorias

PGE	Resposta
1 Acre	“Informo que na Procuradoria Fiscal da Instituição não foi encontrado registro acerca de eventual atuação da Procuradoria Geral do Estado em processos judiciais de recuperação internacional de ativos tributários.”
2 Alagoas	“A competência desta Procuradoria da Fazenda Estadual, no que diz respeito à cobrança de ativos, é relativa à cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, não lhe competindo a atuação perante jurisdições internacionais, nos termos da Lei Complementar n. 07/1991 e do Decreto n. 4.804/2010, portanto não possibilidade desta setorial viabilizar as informações solicitadas.”
3 Amapá	“Certifico que a partir de consulta às bases de dados acessadas pela Setorial Procuradoria Tributária verifica-se que não constam processos públicos em jurisdição internacional com a finalidade de recuperação de ativos, tendo como autor o Estado do Amapá.”
4 Amazonas	“Olá, Pedimos que envie sua demanda para o setor de Protocolo da PGE-AM, por meio do e-mail protocolo@pge.am.gov.br, para que o mesmo possa enviar sua solicitação ao departamento competente. Agradecemos à compreensão!” Sem resposta.
5 Bahia	“Em atenção à sua solicitação, referente ao registro n. 2399424, informamos que a PGE/PROFIS, através do Núcleo de Ações Fiscais Estratégicas - NAFE, informou que, após pesquisa na sua base de dados, até a presente data, não detectou a existência de processos judiciais relacionados à recuperação de ativos públicos perante jurisdições internacionais.”
6 Ceará	“Em resposta a sua manifestação 5960629, Conforme informações prestadas pelo Gabinete PGE, não há Registros neste Órgão (PGE) de qualquer processo judicial (ou administrativo) que tenha envolvido a adoção de medidas para recuperação de ativos públicos perante jurisdições internacionais.”
7 Distrito Federal	“Em atendimento ao pedido de informação registrado no Sistema e-SIC, consultamos alguns setores internos da Procuradoria-Geral do Distrito Federal e, infelizmente, no âmbito desta Casa Jurídica, não foi possível identificar qualquer tipo de relação junto a jurisdições internacionais. A Procuradoria-Geral do Distrito Federal – PGDF é o órgão central do sistema jurídico do Distrito Federal, responsável por exercer as atribuições constitucionais de representação judicial e de consultoria jurídica do Ente Distrital, nos termos do art. 132, da Constituição Federal, do art. 111, da Lei Orgânica do Distrito Federal e da Lei Complementar n. 395, de 31 de julho de 2001. Mais informações podem ser encontradas no portal da PGDF, na internet, acessando http://www.pg.df.gov.br/legislacao-pgdf/ .
8 Espírito Santo	“Segundo informações obtidas junto à Procuradoria Fiscal desta PGE/ES, não há registro de quaisquer processos referentes a recuperação de ativos tributários internacionais.”

RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS

PGE	Resposta
9 Goiás	<p>“Em resposta à Manifestação (000021515037), informamos que o Núcleo do Escritório Proativo atuou em apenas um processo no qual foram adotadas medidas para recuperação de ativos públicos frente competência internacional. Cuida-se da execução fiscal n. 5303570.94.2013.8.09.0051 (Projudi), ajuizada na 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual da comarca de Goiânia-GO, em face de PRS PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA. (CNPJ 44.859.585/0008-41), e da responsável SUNCAY FINANCIAL CORP (CNPJ 05.715.713/0001-55), objetivando a cobrança de crédito tributário no valor original de R\$ 178.815.415,05 (cento e setenta e oito milhões oitocentos e quinze mil quatrocentos e quinze reais e cinco centavos).</p> <p>A Fazenda Pública Estadual requereu àquele juízo expedição de Carta Rogatória ao Reino Unido, visando a busca de ativos financeiros e a constrição de bens em nome da empresa responsável SUNCAY FINANCIAL CORP., constituída em conformidade com as leis dos territórios das Ilhas Virgens Britânicas.</p> <p>O pedido, no entanto, foi indeferido, sendo que o Exmo. Magistrado justificou que o Reino Unido não possui sistema bancário centralizado, e que para bloqueio de ativos, seria necessário prévia identificação e localização naquele país. Acrescentou ainda que, com base no site do Governo Federal, tais informações deveriam ser levantadas através de cooperação direta com Pre Mutual Legal Assistance, que consistiria na realização de diligências prévias junto às autoridades britânicas, por meio da Unidade de Inteligência, ou contatos de cooperação direta entre a polícia brasileira e a polícia britânica e outros órgãos homólogos.</p> <p>Destarte, após contato com o Ministério da Justiça, a PGE-GO verificou que a Coordenação Geral de Recuperação de Ativos (CGRA/DRC) faz a intermediação de identificação de ativos, prévia ao pedido de cooperação formal, junto aos países integrantes da Rede de Recuperação de Ativos do GAFILAT. Para tanto, é necessário o preenchimento de formulário e envio ao órgão competente.”</p>
10 Maranhão	<p>“Prezado (a) Senhor (a), Seu pedido protocolado sob o n. 1222202172 foi recebido, e atendendo o disposto no art. 15, inciso III do Decreto n. 7.724/2012, que regulamenta a Lei n. 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), comunicamos que foram realizadas pesquisas internas neste órgão não sendo encontrada, contudo, a informação solicitada.”</p>
11 Mato Grosso	<p>“A pedido do Subprocurador-Geral de Ações Estratégicas da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso e em atenção à Lei n. 12.527-2011 (Acesso à informação), informo que não há, perante este setor, demanda judicial referente à recuperação internacional de ativos tributários.”</p>
12 Mato Grosso do Sul	<p>“Em virtude do seu pedido de informação, vimos enviar-lhe a seguinte resposta da Procuradoria-Geral do Estado - PGE, órgão competente pelo tratamento da matéria demandada por Vossa Senhoria: ‘De ordem, em atenção ao Pedido de informação n. 2021.4335, repasso para conhecimento as informações prestadas pela Procuradoria de Assuntos Tributários e Procuradoria de Controle de Dívida Ativa, na qual informa que nesta Procuradoria-Geral do Estado, não há processos judiciais acerca de recuperação internacional de ativos tributários.’”</p>

PGE	Resposta
13 Minas Gerais	“Em atenção ao pedido de acesso à informação, informamos que, após consulta às unidades deste órgão, não foram identificados feitos que envolveram a adoção de medidas para a recuperação de ativos públicos perante jurisdições internacionais.”
14 Pará	“Inexiste, no âmbito desta PGE, qualquer medida dirigida à recuperação de ativos tributários perante jurisdições internacionais.”
15 Paraíba	“Informo que não há registro conhecido de demanda judicial, com atuação desta Procuradoria da Fazenda da Procuradoria Geral da Fazenda do Estado da Paraíba, para fins de recuperação de ativos tributários perante jurisdições internacionais.”
16 Paraná	“Informo que não tenho conhecimento de atuação da PGE perante jurisdições internacionais para recuperação de ativos públicos. Outrossim, entendo que a recuperação de ativos no exterior seja uma medida mais afeta ao Ministério Público pois, como regra, envolve a prática de crime de lavagem de dinheiro (dinheiro que pode ser oriundo de sonegação/fraude fiscal, bem como de outros crimes antecedentes).
17 Pernambuco	“Foi solicita a informação a chefia da Procuradoria da Fazenda, que respondeu desconhecer ter o Estado feito alguma recuperação internacional de ativos tributários.”
18 Piauí	“Em cumprimento às determinações da Lei Complementar Federal n. 131, de 27 de Maio de 2009, da Lei Federal n. 12.527, de 18 de Novembro de 2011, bem assim da Lei Estadual n. 6.020, de 15 de Setembro de 2010 e dos Decretos Estaduais 14.493, de 31 de Maio de 2011 e 15.188, de 22 de Maio de 2013, informamos, em resposta à consulta formulada por ALCIONE BENEDITA DE LIMA, que não há processos de recuperação de ativos do Estado do Piauí em Jurisdições Internacionais.”
19 Rio de Janeiro	“Em resposta à solicitação n. 857/2021 , informamos que não há notícias de processos que se enquadrem no perfil delineado pelo pedido, em trâmite nesta Procuradoria Geral do Estado.”
20 Rio Grande do Norte	“Prezado, lamentamos informar que a Procuradoria-Geral do Estado não dispõe dos dados solicitados por Vossa Senhoria. O sistema de gestão processual utilizado na PGE/RN, denominado JVRIS, não dispõe de ferramenta que permita gerar relatório qualitativo, que fosse capaz de listar os processos que eventualmente tenham envolvido “a recuperação de ativos públicos perante jurisdições internacionais”. Ainda assim, tentando obter informações que pudessem lhe ser úteis, no âmbito da Procuradoria da Dívida Ativa foram consultados pessoalmente os Procuradores do Estado em atuação no setor, os quais, no entanto, não souberam informar quaisquer processos envolvendo “a recuperação de ativos públicos perante jurisdições internacionais”. Neste sentido, não havendo informações a respeito, deixamos de informar os números de processos que tenham envolvido a recuperação de ativos em jurisdições internacionais, pois, ao que parece, a PGE/RN não vivenciou essa experiência de atuação até o momento, ou, se houve tal vivência, ela não está documentada em qualquer sistema que permita a disponibilização em forma de relatório.”

RECUPERAÇÃO INTERNACIONAL DE ATIVOS

PGE	Resposta
21 Rio Grande do Sul	“Relativamente ao seu pedido de informação ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul, informamos que não há registro, nesta Procuradoria-Geral do Estado, de processos judiciais públicos envolvendo a adoção de medidas para a recuperação de ativos públicos perante jurisdições internacionais.”
22 Rondônia	“Em resposta a sua demanda protocolo n.20210615232939145, informamos que trata se de uma demanda de competência da esfera Federal, o nosso sistema é restrito ao Poder Executivo Estadual, e não nos possibilita encaminhar a demanda para esse órgão”
23 Roraima	“Em consulta a Procuradoria especializada no tema, não há qualquer medida até então adotada para recuperação de ativos judicializados (<i>sic</i>) no Estado de RR.”
24 Santa Catarina	“Informamos que não temos registros de atuação da Procuradoria Fiscal (Profis) em jurisdições internacionais. Para essa espécie de atuação, demandaria que uma empresa situada em SC, tivesse o caráter de multinacional, fosse devedora do Estado e não tivesse bens no Brasil para saldar a dívida.”
25 São Paulo	“A respeito do tema ‘Recuperação internacional de ativos tributários’, a Procuradoria Geral do Estado não tem nenhum caso específico até o momento. Existem estudos sobre ações de cobrança de ativos tributários no exterior, notadamente centrados na viabilidade que os diversos sistemas jurídicos estrangeiros oferecem, considerando ainda a baixa adesão de Estados à cooperação internacional.”
26 Sergipe	“Prezada, O Estado de Sergipe não possui processos de recuperação internacional de ativos tributários.”
27 Tocantins	“Pelo presente, comunico que na Subprocuradoria Fiscal e Tributária não temos registros de atuação em processos da Fazenda Pública que envolva recuperação de ativos em jurisdição internacional.”

ANEXO II

Comparação da redação do art. 26 das Convenções Modelos da ONU e da OCDE para Evitar a Dupla Tributação

Modelo ONU 2021 – Artigo 26	Modelo OCDE 2017 – Artigo 26
Article 26. EXCHANGE OF INFORMATION	ARTICLE 26 EXCHANGE OF INFORMATION
<p>1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. In particular, information shall be exchanged that would be helpful to a Contracting State in preventing avoidance or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.</p> <p>2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as Information obtained under the domestic laws of that State and it shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and Administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information Only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for Other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use.</p> <p>3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: (a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the Other Contracting State; (b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; (c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).</p>	<p>1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.</p> <p>2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use.</p> <p>3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: (a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; (b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; (c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).</p>

Modelo ONU 2021 – Artigo 26	Modelo OCDE 2017 – Artigo 26
Article 26. EXCHANGE OF INFORMATION	ARTICLE 26 EXCHANGE OF INFORMATION
4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its Information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.	4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its Information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.
5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.	5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.
6. The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate methods and techniques concerning the matters in respect of which exchanges of information under paragraph 1 shall be made.	