

**FRONTEIRAS À DECISÃO EXTRATERRITORIAL DE TROCA DE
INFORMAÇÕES A PEDIDO POR SILOGISMO DA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UM ESTUDO À LUZ DOS PARÂMETROS
INTERNACIONAIS DE COOPERAÇÃO FISCAL**

THE BRAZILIAN TAX ADMINISTRATION'S SYLLOGISTIC APPROACH TO THE
EXTRATERRITORIAL DECISION TO EXCHANGE INFORMATION ON
REQUEST: A STUDY IN THE LIGHT OF INTERNATIONAL TAX COOPERATION
PARAMETERS

Pedro Gabriel Barroso de Oliveira¹

RESUMO: Este artigo aborda a como a evolução da sociedade internacional nos rumos digitais têm impacto na tênue distinção entre os planejamentos tributários abusivo e lícito e sua resposta fiscal. A abertura de novas rotas negociais na rede mundial de computadores também trouxe consigo atalhos para a evasão fiscal, cujo contra-ataque da administração tributária brasileira tem se materializado digitalmente a partir do monitoramento das atividades econômicas dos contribuintes no sistema “Sistema Público de Escrituração Digital” (SPED). Dessa forma, ao mesmo tempo em que o poder público consegue identificar suspeitas de evasão com maior agilidade, deve fazê-lo com parcimônia no campo global ou atingirá frontalmente a soberania de outros Estados. Torna-se estritamente necessário, então, que sejam encontrados pontos de intersecção na cooperação mundial entre os poderes tributários. Diante da turbulência provocada pela dissonância entre “*General Anti-Avoidance Rules*” (GAARs) e conceitos de evasão, é fundamental abrir espaço para as convenções internacionais sobre a matéria, no afã de encontrar um standard amplo e aplicável, com amparo na exegese Artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, que limita o efeito extraterritorial de decisões judiciais brasileiras na era digital da administração tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Administração Tributária Digital. Troca de Informações. Efeito Judicial Extraterritorial.

¹ Bacharel e Mestrando em Direito Constitucional pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), Especializando em Direito Eleitoral pela PUC-Minas, e-mail pedrogabrielbo@usp.br.

ABSTRACT: This article addresses how the evolution of international society in digital directions has an impact on the tense distinction between abusive and lawful tax planning and its fiscal answer. The opening of new business routes on the world wide web also brought with its shortcuts to tax evasion, whose counterattack by the Brazilian tax administration has been digitally materialized through the monitoring of taxpayers' economic activities in the SPED system. Thus, while the government can identify suspected evasion with greater agility, it must do so sparingly in the global field, or it will face the sovereignty of other states head on. It becomes strictly necessary, thus, that points of intersection be found in the worldwide cooperation between the taxing powers. In view of the turbulence caused by the dissonance between GAARs and evasion concepts, it is essential to open space for international conventions on the matter, aiming to find a broad and applicable standard, supported by the exegesis of Article 26 of the OECD Model Convention, which limits the extraterritorial effect of Brazilian judicial decisions in the digital age of tax administration.

KEYWORDS: Digital Tax Administration. Exchange of Information. Judicial Extraterritorial Effect.

1. INTRODUÇÃO

Os reflexos duradouros da globalização que se lastreia pelo Século XXI edificam uma agregação mundial necessariamente mais conectada nos aspectos social e econômico. Na esteira do pensamento de Adam Watson, passamos por um processo de evolução da sociedade internacional, na qual “*as práticas operacionais estratégicas, econômicas estão significativamente mais adaptadas às realidades e, portanto, mais integradas do que a legitimidade*” (2004, p. 431). Dessa forma, os Estados são limitados em um escopo mais estrito e que esfacela conceitos tradicionais da Teoria do Estado que o formam, sobretudo quanto à soberania e sua virtude de formular as fronteiras de sua jurisdição.

Encontramo-nos, então, no paradoxo da globalização, descrito por Dani Rodrik, no qual a política dos Estados democráticos simultaneamente os reforça e os enfraquece, na medida em que permite a inserção de questões internacionais na esfera pública, mas leva à hiperglobalização das controvérsias, que caminham lado a lado de uma governança

multipolar (2011, p. 35-48). Tais efeitos são ainda mais pronunciados no campo da tributação internacional, pois as opções fiscais dos Estados para preservarem suas respectivas soberanias pode não apenas levar à dupla tributação, como igualmente amplificar a guerra tributária pela atração de investimentos internos.

A soberania tributária passa por uma resignificação em busca do equilíbrio desse tripé, que só pode ser erigido por políticas exógenas e deliberativas, capazes de se imiscuir nas nuances de cada jurisdição sem grandes entraves (MAGALHÃES, 2020, p. 78). Cresce nesse direito tributário global o desafio ao combate da evasão fiscal sem atacar a legítima autonomia privada que reina no planejamento tributário lícito.

Cumprido, por conseguinte, avaliar criteriosamente as operações econômicas para discernir a jurisdição aplicável e, quando possível, a capacidade contributiva. A ampliação da rede mundial de computadores na transição para o século presente, no entanto, trouxe maiores tormentas à árdua tarefa de repressão às evasões, por facilitar a troca ilícita de valores entre jurisdições pela construção de intrincado sistema digital.

Em represália, inúmeras administrações tributárias, igualmente, digitalizaram-se para captar esses fenômenos de forma mais precisa, especialmente pela identificação do sumiço de quantias dos contribuintes entre operações que jamais foram capturadas ao Erário. A resposta digitalizadora e internacionalizante do Poder Público, porém, encontra três principais problemas na visão clássica de Robert F. van Brederode: (i) monitorar as atividades dos contribuintes; (ii) relacionar as informações obtidas; e (iii) instrumentalizar o exercício administrativo em outra jurisdição (2012, p. 15).

A temática envolve, necessariamente, uma atuação bifronte entre a cooperação jurídica internacional e a efetividade de decisões judiciais extraterritoriais. Cabe, ainda, adicionar uma quarta adversidade, comum nos países subdesenvolvidos, identificada na dissintonia entre os sistemas tributários, mormente em suas normas gerais antielisivas (GAARs), por vezes inexistentes (ROSENBLATT, 2015, p. 20). Não causa surpresa, assim, que exista uma percepção de que a globalização aumente a evasão fiscal, mas que, em verdade, reflète apenas um dos aspectos da crise fiscal atual, que acaba por forçar os Estados a adotarem medidas mais rígidas contra ações dos contribuintes que outrora passariam despercebidas (*Ibid.*, p. 22-21).

Surge com grande proeminência, nesse diapasão, o dinamismo de órgãos internacionais que sejam capazes de interligar as facetas tributárias dos Estados e dar vigor à comunicação. No tempo presente, a OCDE (*“Organisation de Coopération et de*

Développement Économiques”) desenvolve esse labor com pertinente acerto por meio de convenções amplas e ratificadas por quase todas as partes da sociedade internacional.

Um desses instrumentos é a Convenção Tributária Modelo (“*Model Tax Convention*”), que em seu Artigo 26 prevê uma ferramenta generalizante para trocas de informações entre as administrações tributárias, cuja aplicação ainda merece detida análise por sua vagueza. Suscintamente, descreve o dispositivo que a informação solicitada por um Estado a outro tem de ser “presumivelmente relevante” (“*foreseeable relevant*”), e não deve incorrer em “expedições pesqueiras” (“*fishing expeditions*”). A sadia aplicação de seus termos pode levar à integração dos Fiscos estatais, reforçando o combate à evasão em escala global; seu mau uso, ao revés, esculpiria uma afronta aos direitos fundamentais dos contribuintes, nomeadamente à privacidade – isto suscita considerações entre a relação do planejamento tributário e a atividade digitalizada do Fisco em operações extraterritoriais.

2. BREVE ESCORÇO NA LINHA DIVISÓRIA ENTRE A AUTONOMIA PRIVADA E O ABUSO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A autonomia privada permite que o contribuinte possa criar normas negociais que dinamizem o exercício da autonomia da vontade, sendo capaz de escolher as melhores formas jurídicas à sua disposição (CARVALHO, 2016, p. 730). Deveras, a realidade jurídica é construída por inúmeras formas à disposição dos contribuintes, que não podem ser ignoradas apenas por não constituem o resultado que mais engrandece o Erário.

Dessa forma, como destaca Ricardo Lobo Torres, “[o] combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do Estado” (2012, p. 10). Ou seja, o intérprete deve captar a real intenção das partes, no afã de conseguir extrair subsídios à corporificação do planejamento tributário e, então, classificá-lo como permitido ou abusivo (GRASSETTI, 1938, p. 70-73).

Trata-se noção que arraigada ao ilustre caso “*Gregory v. Helvering*”, no qual a Suprema Corte dos EUA fixou que “qualquer um pode organizar seus negócios da maneira que os tributos sejam os menores possíveis; ele não está obrigado a seguir o parâmetro que melhor paga ao Erário; não há nem mesmo o dever patriótico de aumentar a carga tributária de alguém” (UNITED STATES, 1935). O conceito de

planejamento tributário, destarte, navega por dois afluentes. Primeiro, está atento ao princípio da liberdade contratual que tenha como fulcro a condução de suas atividades econômicas da melhor forma que lhes aprouver, ainda que trilhe rotas lícitas apenas com a intenção de reduzir a exação tributária; segundo, pela segurança jurídica, que as operações dos contribuintes sejam respeitadas pelas cortes e administrações tributárias quando forem correspondentes à fatos previamente ou legalmente decididos.

Está-se diante de uma opção fiscal lícita que repousa nas mãos do contribuinte que não se confunde com uma opção jurídica com consequências fiscais (AGOSTINI, 1983, p. 5). A opção tributária, por conseguinte, é uma escolha disposta ao contribuinte entre dois sistemas tributários aplicáveis ao mesmo fato jurídico, cuja apreensão fiscal dos fatos muda o *quantum* devido licitamente.

É nítido, entretanto, que existe um empecilho dantesco para classificar como abusiva uma movimentação do contribuinte que vise a economia tributária. Isto porque a maioria dos contribuintes age em boa-fé para reduzir a carga tributária sem cometer qualquer sorte de conduta ilícita (RUSSO; *et al*, 2007, p. 52).

O ponto de intersecção perfeito entre essas correntezas, portanto, ganha contornos ainda mais enigmáticos na seara internacional, porquanto a linha que separa evasão e elisão pode variar entre Estados. De tal sorte é basilar tentar encontrar não só o ponto de convergência entre as noções de abuso, mas também os eixos de conversa entre as GAARs correspondentes, caso existentes – na ausência de diálogo franco, a rota se encontra nos mecanismos internacionais de solução de conflitos.

3. EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO: DIFICULDADES DE CONCEITUAÇÃO NO PLANEJAMENTO INTERNACIONAL

A separação entre os semblantes da elisão e evasão é frágil. Diz-se tradicionalmente que quando um agente econômico arquiteta um negócio jurídico tão somente para reduzir a carga tributária incidente no polo de descumprimento frontal da lei estamos diante de elisão. Caso, ao revés, não aja dentro dos parâmetros de liberdade garantidos *ex lege*, de proteção à autonomia privada, tem-se o planejamento tributário ilegítimo para economizar nas relações com o Erário – que confecciona negócios jurídicos inválidos e não dotados de causa; é a evasão.

O contraste clássico apresentado não resolve todos os casos pertinentes na esfera nacional, muito menos internacional, isso porque averiguar se os negócios jurídicos se

amoldaram em fraude à lei, dissimulação ou simulação não é uma missão sossegada, cuja adição de efeitos nefastos é nítida na dissonância dos conceitos entre as nações (RUSSO; *et al*, 2007, p. 50-51). Não se separa dessa discussão, a figura da elusão, na qual os atos do contribuinte não são ocultos ou inexistentes, como na dissimulação e simulação *stricto sensu*, respectivamente, nem se pautam exatamente na economia lícita de tributos, como na elisão.

Ao contrário, é uma fuga astuciosa de escape da exação por meio de negócios jurídicos desprovidos de causa, no escólio sempre seguro de Pasquale Pistone (2017, p. 73-74). O traço principal da elisão, logo, é resultar uma vantagem indevida por evasão da regra, ainda que em boa-fé, em prevalência entre a substância e a forma, com detrimento do ordenamento tributário (*Ibid.*, p. 75).

Em sede de operações transnacionais, é pulsante que o planejamento tributário observará, pelo menos, dois ordenamentos jurídicos díspares, o que exige do contribuinte – e posteriormente dos Fiscos envolvidos – a comparação de características e conceitos que variam de parte a parte. Disto decorre que o tenso muro que separa o abuso do uso lícito no planejamento é ainda mais suscetível ao colapso em ambiente fronteiriço.

Nos países de tradição “*common-law*” é comum avaliar a abusividade por meio do “teste de propósito negocial” (“*business purpose test*”), segundo a qual para que um negócio jurídico seja considerado válido é necessário existir um propósito negocial para além da pura e simples obtenção de vantagens tributárias. (BOOTH, 1984, p. 859-861). Essa doutrina não encontra encaixe impecável em diversos ordenamentos de “*civil law*”, pois, como já evidenciado, o direito de opção fiscal permite que o contribuinte utilize meios lícitos para reduzir a carga tributária, o que é óbice a constatações de ausência de propósito negocial, por insuficiência de embasamento legal, *v.g.*, nos ordenamentos brasileiro, português, italiano, francês e espanhol – que se baseiam nas ideias de “*fraus legis*” e “*abus de droit*” (TORRES, 2008, p. 747-809).

É capital, portanto, que seja feita uma avaliação global das doutrinas, pois a partir da experiência adquirida em outras jurisdições se torna possível ganho de eficiência na otimização do sistema tributário, uma vez que se reportarão problemas e soluções que, *mutatis mutandis*, podem servir de exemplo ou rechaço (ADONNINO, 2005, p. 80). De fato, a noção dos institutos se converge para a evasão, mas os instrumentos combativos são diferentes, pois o critério avaliativo é distinto - é preciso observar a substância do ato para além da forma.

Essa efeméride rechaça a aplicação tecnicista da teoria do propósito negocial no ordenamento brasileiro, para antes nos fitarmos aos conceitos de simulação e fraude à lei, ainda que impliquem maior dificuldade avaliativa. Nessa senda, o “*business purpose test*” tenta captar as justificações para deslegitimar o ato impugnado, na medida em que somente a previsão legal pode perpetrar a atuação estatal, sob pena de violação ao “*due process of law*” (BARRETO, 2015, p. 204).

Desse cenário decorrem duas consequências alternativas de relevo: (i) em um sistema capitalista dominado pelo poderio americano, parcela substancial das operações comerciais dos países de tradição “*civil law*” terá que encontrar pontos de convergência no “*business purpose test*” quando houver necessidade de cooperação entre as administrações tributárias; e (ii) sendo impossível a amálgama, recorrer-se-ão outros meios. Neste último quesito está a necessidade encontrar os limites das normas anti-evasivas das administrações tributárias envolvidas, pois uma não poderá se valer da GAAR da outra para avaliar atos que se consumaram em sua jurisdição.

4. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN COMO GAAR INCOMPLETO

A desconsideração de negócios jurídicos efetuados pelos contribuintes é excepcional em qualquer ordenamento jurídico que se preze pelo mínimo do princípio da legalidade. Nosso ordenamento não admite nem nunca admitiu qualquer ato que seja praticado pelas rotas da fraude à lei ou à simulação, mas não significa que tenha regulamentado de forma plena a situação de dissimulação, como se depreende da leitura do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que traz a faculdade da Autoridade Administrativa de “*desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”.

Essas linhas fabricam uma norma geral de Direito Tributário, orientada ao controle da evasão, mas que não se confunde com uma GAAR, por não ser autoaplicável - ela depende tanto de legislação ordinária, quanto das hipóteses de revisão de lançamento arroladas pelo art. 149 do mesmo diploma – conformando-se, na feliz expressão de Gabriel Lacerda Trouanelli, como um “*limitador do poder na Administração*” (2001, p. 85). Incorre em erro crasso, logo, quem descreve o âmbito de aplicação do referido parágrafo único não apenas como irradiador da anti-dissimulação em matéria tributária,

como também de teorias que remetem ao fim negocial ou sua interpretação econômica (CARDOSO, 332). Não se pode, *ex vi* princípio da legalidade, ultrapassar os limites CTN.

Nesse contexto, é permitido que Administração Tributária nacional aplique um entendimento anti-abuso, mas nunca antielisão. Simultaneamente, na ausência de lei ordinária, é incapaz de coibir a dissimulação por meio da desconsideração, filando nossa posição ao entendimento irretocável de Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Souza, *ipsis litteris*:

“[T]rata-se de norma carente de eficácia por falta de regulamentação, uma vez que não foram, por ora, estabelecidos os procedimentos a serem veiculados em lei para sua aplicabilidade. Com efeito, a parte final do dispositivo deixa claro que tal disposição, para ser aplicada, depende de disciplina relativa a aspectos procedimentais, cuja conformação é de competência da lei ordinária.” (MARTINS; SOUZA, 2005, p. 511)

O parágrafo único do art. 116 do CTN se apresenta, por conseguinte, na feição de norma de eficácia limitada, qualquer desconsideração de atos dissimulados pelos tribunais e conselhos não terão qualquer sorte de validade jurídica (PEREIRA, 2009, p. 125). Destarte o dispositivo é uma GAAR, de modo que a administração tributária nacional não pode se servir cruamente da identidade de GAARs estrangeiras na apreciação de fenômenos tributários transnacionais (ROSENBLATT, 2015, p. 24-27).

5. RESULTADO DAS INCOMPATIBILIDADES ENTRE SISTEMAS TRIBUTÁRIOS E A ECONOMIA DIGITAL INTERNACIONALIZADA

O inconveniente gerado pelas incompatibilidades é imensurável no fluxo econômico que se deslança no Século XXI, com a proeminência de operações digitais e internacionais que dão sobrem alicerces à evasão. A economia digital internacionalizada se apresenta como uma nova forma de fazer negócios, geralmente desvinculada de propósitos evasivos, cujo resultado de não incidência, por vezes, é apenas fruto da inaplicabilidade de regras de um sistema ou outro que sejam capazes de aferir rigorosamente os novos modelos negociais, em constante inovação.

É nesse escopo que tentou se inserir a Ação 1 do “*BEPS Action Plan*”, cujo objetivo era “*identificar as principais dificuldades que a economia digital posiciona para as regras de direito tributário internacional existentes, e desenvolver opções detalhadas para enfrentar essas dificuldades, a partir de metodologia holística*” (OCDE, 2013) Chegaram-se aos seguintes desafios: (i) baixas alíquotas e/ou incentivos fiscais abruptos

às operações no meio digital em alguns Estados; (ii) potência de se desenvolverem operações digitais não tributáveis pela falta de nexo; (iii) entrave à caracterização e monitoramento de valores gerados por produtos e serviços; (iv) conceituar formas de renda; (v) coletar impostos sobre o consumo; e (vi) instrumentalizar digitalmente a administração. (*Ibid.*).

O relatório final da Ação 1 não apresentou soluções materiais para essas seis vicissitudes, de modo que o enfrentamento foi relegado às próprias administrações tributárias nacionais (BAL; GUTIERREZ, 2015, p. 253-255). O principal desembaraço se encontra precisamente na definição de onde estão localizados os serviços e produtos – por vezes inexistentes – o que atrai a criação de uma administração tributária moderna e digitalizada, capaz de responder à altura pelo monitoramento e operações econômicas; sem, todavia, que isso resulte em quebras ilegais de privacidade (*Ibid.*, p. 277-280).

6. A DIGITALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA COMO MEIO DE SAÍDA

O que as administrações tributárias realizam não é exclusivamente coletar a expressão pecuniária dos tributos. Suas atividades centram-se hodiernamente em coletar as informações necessárias e usá-las de forma eficiente e eficaz para cobrar os débitos. É quase impossível saber se essa tarefa está sendo bem executada, dado que as somas que se esvaem por evasão, logicamente, não são computadas como um saldo negativo do Fisco. Este agente, porém, pode perfeitamente contra-atacar a evasão pelos meios digitais justamente usando o mesmo meio de seus antagonistas: digitalizando-se.

A administração tributária brasileira não ficou aquém desse fenômeno. A ferramenta de maior uso é o SPED, criado pelo Decreto nº 6.022/2007, que conforme este unifica a “*recepção, validação, armazenamento e autenticação*” dos dados enviados à Administração em todos os níveis do federalismo. Ocorre em suas linhas o cruzamento entre as declarações e informações entregues pelo contribuinte, os lançamentos do Fisco, e as escrituras contábeis. Esse uso caminha lado a lado com os poderes de investigação das autoridades administrativas (arts. 194 a 200, do CTN), bem como da quebra de sigilo bancário nas hipóteses da Lei Complementar nº 105/2001, regulada pelo Decreto nº 3.724/2001, e o uso dos programas Radar e Sintegra.

Na visão de José Bastos e Fábio Raimundi essa integração é válida se respeitados os direitos e garantias fundamentais do contribuinte (2012, p. 101). Com efeito, as

alterações tecnológicas caminham lado a lado com a modernização da Administração Tributária que, se não deixa de se prontificar como relevante aos interesses arrecadatários, deve prestar deferência incontestada aos direitos dos contribuintes, sobretudo para proteger os padrões do sigilo fiscal.

A tecnologia nacional do SPED tem o potencial de adensar as análises de operações econômicas ao identificar certos forames profundos não registrados pelos contribuintes entre as transações de forma integrada e rápida por meio de interfaces conectivas entre bancos de dados, o que seria extremamente mais penoso sem o uso dos desenvolvimentos atuais. A ciência de dados, conseqüentemente, é primordial na organização das administrações tributárias, mas não responde tudo. Traçar o comportamento dos contribuintes entre jurisdições diferentes é uma tarefa penosa por envolver questões delicadas sobre o planejamento tributário internacional previamente suscitadas, na mesma proporção em que exige a coordenação multipolar entre os Estados, mais áspera aos países em desenvolvimento, nos quais 80% da arrecadação é proveniente dos grandes contribuintes, via de regra envolvidos em operações transnacionais (BREDERODE, 2012, p. 130-135). A atuação de organismos internacionais aparece, assim, como imprescindível na busca por colaboração e coleta de informações dos contribuintes e na salvaguarda de segurança jurídica.

7. PRINCIPAIS QUESTÕES DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS

A mobilidade do capital internacional trouxe à baila a necessidade de cooperação, inchada com os ditames digitais, que geralmente ocorre pela troca de informações, o que pressupõe, naturalmente, que um Estado ingresse juridicamente no território de outro para recolher dados relevantes de contribuintes ou suas operações nele situados. O choque passa a ocorrer, precisamente, na confluência de competências territoriais.

A territorialidade é geralmente vista como a limitação do poder exclusivo do Estado sobre seu território, com a consequência de que sem sua autorização não são lícitos os atos de um poder tributário alienígena que agarre as pessoas, coisas ou operações que se desdobrem dentro de suas fronteiras. É defeso à Administração de determinado Estado, ainda que tenha consentimento de outro, exigir materiais de contribuintes situados neste, pois o Direito Tributário Internacional rege, em princípio, que os atos jurídicos somente podem ter eficácia em jurisdição alheia se tutelados por esta (BUHLER, 1968, p. 217).

De fato, o bastião da cooperação está na anuência, pois não se pode ferir o princípio da soberania, que permite que cada Estado edite sua política tributária própria, de modo que é justamente esta, em companhia com o princípio da paridade entre as nações, que permite que um Estado edifique uma decisão judicial que tenha efeitos extraterritoriais com eficácia plena em razão de seu respeito pelos demais além da fronteira (PEREIRA, 2010, p. 556-562). O lastro desse poder-dever das jurisdições formarem atos com efeito extraterritorial emana, outrossim, do princípio da universalidade, que parte do caráter pessoal que o sistema de direito positivo é capaz de estabelecer por critérios legítimos de conexão.

Não se trata de uma afronta ao princípio da territorialidade; àquela é uma espécie deste gênero, pois esta determina onde um fato jurídico ocorreu, enquanto àquela determina a ordem jurídica competente a disciplinar seus efeitos (MELOT, 2004, p. 156-158). A universalidade, também chamada de princípio da renda mundial, foi adotada pelo Brasil no art. 25, da Lei nº 9.249/1995: “*os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano*”.

Aplica-se, assim, por estrita obediência ao princípio da legalidade, às pessoas jurídicas residentes no Brasil. É nesse mister que deve operar a troca de informações entre Estados quando uma das partes for brasileira, com especial atenção à possível bitributação. Indeclinável, nesse estágio, o apoio às convenções firmadas no âmbito da OCDE, que orientam o comércio internacional.

8. OS PARÂMETROS DO ARTIGO 26 DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

A troca de informações a pedido realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB) às autoridades estrangeiras via decisão judicial, geralmente impulsionada pelas incongruências que emanam do SPED, tem como base os artigos 4º e 5º da Convenção da OCDE sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, promulgada pelo Decreto nº 8.842/2016, cujas palavras são idênticas. Requerem estes artigos que autoridade tributária identifique claramente a pessoa ou a transação que deseja obter informações, e também que estas sejam “*previsivelmente relevantes*”. Resta claro, então que estes artigos têm clara inspiração no Artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE, que carrega a seguinte redação:

Article 26. Paragraph 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 (...). (grifos nossos)

Seguindo-se os comentários da Convenção, o que se objetivou era evitar que os Estados incorressem nas alcunhadas “*fishing expeditions*”. (PIJL, 2008, p. 3). De tal sorte, “*foreseeably relevant*” e “*fishing expedition*” são conceitos que direcionam a limitação das decisões judiciais com efeito extraterritorial que buscam a troca de informações a pedido, de modo que é necessário caracterizá-las.

Com acertada análise a partir do Direito Processual Penal, Daniel de Vries Reilling conceitua as “*fishing expeditions*” como “*a busca indeterminada de provas, que consiste na busca de provas sem qualquer base concreta, a fim de descobrir casos ainda desconhecidos*” (REILINGH, 2015, p. 280-281). De fato, não se pode permitir que um Estado fiscalizasse um caso ainda não conhecido pelas autoridades fiscais do Estado requerido, é necessário apresentá-lo e, antes disso, que exista uma investigação em curso no Estado requente, como já assentou o Tribunal Europeu de Justiça no famoso “*Caso Berlioz*” (EUROPEAN COURT OF JUSTICE, 2017).

Alguns doutrinadores criticam a vagueza do conceito, como é normal na língua de qualquer convenção, mas essas alegações devem ser claramente rechaçadas pela interpretação dos Comentários à Convenção Modelo. Na toada de Filip Debelva, permitir as “*fishing expeditions*” transferiria todo o processo investigatório para o Estado Requisitante, sem qualquer cotejo aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes (2016, p. 301). Ademais, os aludidos comentários expõem que para que uma solicitação estatal seja considerada relevante, deve-se demonstrar todas as suas motivações, com identificação expressa do investigado e sua correlação minuciosa com o fato jurídico tributário (*Ibid.*, p. 203).

Reputa-se “*fishing expedition*”, destarte, um verdadeiro princípio geral de proporcionalidade, constrangedor de abusos. Ernst Czakert elabora, assim, que o termo em questão serve para “*excluir investigações aleatórias à esmo, que são direcionadas sem uma razão concreta investigativa ou contra uma multitude de pessoas*” (2012, p. 167). A caracterização de “*foreseeably relevant*”, malgrado seja parte intrinsecamente ligada ao conceito de “*fishing expedition*”, com esta não se confunde, por possuir natureza

própria que deve ser interpretada de forma larga, justamente para permitir a adaptabilidade em cada jurisdição.

Na visão de Ana Paula Dourado e Johannes Becker, redatores do Artigo 26, “*foreseeably relevant*” é um termo que deve ser interpretado de acordo com o ponto de vista do Estado Requisitante, indicando o que é necessário para que uma investigação bem construída e em curso em outro Estado obtenha êxito (2015, p. 1891-1895).² Indicam, ainda, que esse, termo inserido em 2012 mudou o anterior (“*necessity*”) para construir um significado mais abrangente, em que se considera qualquer benefício ou assistência ao Estado Requisitante que demonstre vinculação com os fatos, no afã de expandir a troca o máximo possível no contexto de globalização (*Ibid.*, p. 1895).

Dessa forma, temos que o pedido de troca de informações não pode solicitar indiscriminadamente, sob pena de incorrer em “*fishing expedition*”. Além disso, deve existir uma investigação em curso no Estado requerente, pautada por um critério de universalidade, que deve ser de conhecimento do Estado Requerido; este conserva sua soberania ao interpretar in concreto, o que se configura como “*foreseeably relevant*” ao utilizar um padrão local com vistas à interpretação internacional do instituto, que caminha para a maior abrangência possível.

O efeito extraterritorial de uma decisão judicial que requeira informações de cunho tributário, assim, está indispensavelmente condicionado pela aplicação de critérios internacionalmente reconhecidos por órgãos estrangeiros. Essa parte está além de seus limites, de modo que a persecução de seus efeitos é, naturalmente, indeterminada, podendo trazer resultados aquém do esperado, como um volume de informações inferior ao requisitado. Caso não observe essa particularidade inscrita no Artigo 26 da OCDE, sequer terá eficácia por ser rejeitada sumariamente pelo Estado requerido. Não basta a incongruência de informações de um planejamento tributário supostamente evasivo aferida por um banco de dados digital – é preciso que a decisão que objetiva a requisição esteja amparada no conceito de “*foreseeably relevant*” e no ricochete ao “*fishing expedition*”, sujeitos à análise de tribunal estrangeiro.

² Cf. DOURADO, Ana Paula; BECKER, Johannes. Exchange of Information. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Coord.). Klaus Vogel on Double Tax Conventions. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 1891-1895. Segundo os autores, ainda, esse termo inserido em 2012 mudou o anterior (“*necessity*”) para construir um significado mais abrangente: “any demonstrable benefit or assistance to the Requesting State is sufficient and the link between the information requested and the result obtained is not so strong as under ‘necessary’. The purpose is to extend exchange of information as much as possible in the context of globalization” (Cf. *Ibid.*, p. 1895; e no mesmo sentido: SANHUEZA, Valenzuela. Chile: Branch Reporter. Cahiers de Droit Fiscal International: Studies on International Fiscal Law, Hague, International Fiscal Association, v. 98b, n. 2, p. 175-194, jan./mai. 2013, p. 184-185).

9. CONCLUSÃO

A sociedade internacional demanda soluções operacionais estratégicas para lidar com o influxo de informações trilhadas digitalmente e que trazem grandes consequências ao campo tributário. Agiganta-se, assim, a missão de combater da evasão fiscal transnacional sem que isto ataque o legítimo planejamento tributário e a privacidade dos contribuintes, cujas operações financeiras são acompanhadas pelo banco de dados da administração tributária para identificar os possíveis gargalos ao Erário. Para tanto, os sistemas tributários devem conversar entre si e estabelecer uma rota de cooperação capaz de trocar informações pertinentes sobre as operações econômicas que ultrapassam suas fronteiras, respeitados os princípios da territorialidade, soberania e universalidade.

O árduo traçado necessita, candentemente, de pontos de intersecção. Somente desta forma a alternativa digitalizadora e internacionalizante do Poder Público poderá fazer frente aos novos meios de evasão que caminham na rede mundial de computadores. Não é possível enlaçar os ordenamentos em torno dos conceitos de evasão, elisão e elusão, dada a acepção distinta que esses conceitos podem tomar em cada país. Igualmente infrutífero tentar transpor o “*business purpose test*” para averiguar a licitude do planejamento tributário entre jurisdições, bem como tentar apontar o parágrafo único do art. 116 do CTN como GAAR para realizar o mesmo feito.

Diante da insuficiência de rotas tradicionais, torna-se imperioso caminhar pelos mecanismos de cooperação internacional em matéria tributária, hodiernamente com enorme deferência aos protótipos da OCDE. O mecanismo de cooperação de maior relevo é o Artigo 26 da Convenção Modelo, que orienta os demais diplomas, alicerçado nas noções amplas de “*foreseeably relevant*” e “*fishing expedition*”. De sua análise, extraímos uma circuncisão trina às decisões judiciais que busquem informações tributárias externamente a pedido: (i) as pessoas e/ou transações envolvidas devem ser devidamente identificadas; (ii) deve existir uma investigação em curso no Estado requerente que deve ser conhecida pelo Estado requerido; e (iii) a informação deve ser presumivelmente relevante à condução do processo no Estado requerente, mas a interpretação conceitual repousa nas mãos do Estado requerido.

A exegese do Artigo 26 da OCDE, acompanhada da impraticabilidade das linhas vetustas, exhibe o reforço aos semblantes da soberania e territorialidade. Uma decisão judicial que requeira informações tributárias a pedido somente produzirá efeitos caso se pautar pelo respeito à decisão de conselhos ou tribunais externos sobre a real relevância

do objeto para a condução do processo. A magnitude extraterritorial só se manifesta, destarte, quando outro Estado aderido à Convenção Modelo, por decisão livre e soberana, estabeleça o vínculo de universalidade e compreenda que o dado em questão é, de fato, “*foreseeably relevant*”. Do contrário, restará ineficácia extraterritorial da decisão judicial brasileira, que sequer será reputada como legítima pelo Estado requerido, em dissonância à evolução da sociedade internacional.

REFERÊNCIAS

ADONNINO, Pietro. La Pianificazione Fiscale Internazionale. In: UCKMAR, Victor. **Diritto Tributario Internazionale**. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2005.

AGOSTINI, Arnaud. **Les options fiscales**. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1983.

BAL, Alexandra; GUTIÉRREZ, Carlos. Taxation of the Digital Economy. In: COTRUT, Madalina. **International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures**. Amsterdam: IBFD, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o “Propósito Negocial” no Direito Tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Direito Tributário Atual**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

BASTOS, José Umberto Braccini; RAIMUNDI, Fábio. Fiscalização na era digital - novos paradigmas para o direito tributário. In: MARQUES, Jader; SILVA, Maurício Faria (Coord.). **O Direito na Era Digital**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

BOOTH, Richard A. The Business Purpose Doctrine and the limits of Equal Treatment in Corporation Law. **Southwestern Law Journal**, v. 38, n. 3, p. 853-886, jan. 1984.

BREDERKE, Robert F. **Science, Technology and Taxation**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012.

BUHLER, Ottmar. **Principios de Derecho Internacional Tributario**. Trad. esp. de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CARDOSO, Lais Vieira. As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: MATTOS, Aroldo Gomes de; et al. **Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. **Estudos de direito tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CZAKERT; Ernst. Exchange of Information: The German Perspective. In: RUST, Alexander; FORT, Eric (Ed.). **Exchange of information and Bank Secrecy**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012.

DEBELVA, Filip. Exchange of Information – An analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and its requirements: In search for an efficient but balanced procedure. **Intertax**, Amsterdam, Wolters Kluwer, v. 44, n. 4, p. 298-306, jan. 2016.

DOURADO, Ana Paula; BECKER, Johannes. Exchange of Information. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Coord.). **Klaus Vogel on Double Tax Conventions**. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

EUROPEAN COURT OF JUSTICE. LU: ECJ, Case C-682/15, Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes, julgado em 16 de maio de 2017.

GRASSETTI, Cesare. **Nuovo Digesto Italiano**. Torino: UTET, 1938.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fatima Fernandes Rodrigues de. COFINS e PIS. Planejamento tributário. Incompatibilidade entre o sistema tributário brasileiro e eventual norma antielisão. Art. 116, paragrafo único, do CTN. Carência de eficácia. Planejamento que, ademais, harmoniza-se com os objetivos das leis 10.637/02, 10.640/03, 10.833/03 e MP 164/04. Opinião legal. In: TÔRRES, Heleno Taveira; et al (Coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELOT, Nicolas. **Territorialité et mondialité de l'impôt: Étude de l'imposition des bénéfiques des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine**. Paris, 2004.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: [s.n.], 2013, p. 15. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em 04 abr. 2025.

_____. **Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary**. Paris: [s.n.], 2012.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O parágrafo único do art. 116 do CTN e a norma antielisão. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord.). **Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu**. Coimbra: Almedina, 2010.

PIJL, Hans. Beyond Legal Bindingness. In: DOUMA, Sjored; ENGELLEN, Frank (Coord.). **The Legal Status of the OECD Commentaries**. Amsterdam: IBFD, 2008.

OLIVEIRA, P.G.B. et al

PISTONE, Pasquale. **Diritto Tributario Internazionale**. Torino: G. Giappichelli, 2017.

REILINGH, Daniel de Vries. **Manuel de droit fiscal international**. Berne: Weblaw, 2015.

RODRIK, Dani. **The Globalization Paradox: Democracy and the Future of the World Economy**. New York-London: W.W. Norton, 2011.

ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries**. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

RUSSO, Raffaele; et al. **Fundamentals of International Tax Planning**. Amsterdam: IBFD, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Elusão e planejamento tributário – a teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: NOVOA, César Garcia; ENDRESS, Sergio; QUIÑONES, Lucy Cruz de. **Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder na administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States – SCOTUS. **Gregory v. Helvering**, 293 U.S. 465 (1935).

WATSON, Adam. **A evolução da sociedade internacional: uma análise histórica comparativa**. Trad. port. de René Loncan. Brasília: UnB, 2004.