

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA

PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
STRICTO SENSU EM DIREITO

MESTRADO

**AS TROCAS DE INFORMAÇÕES NA EXPERIÊNCIA
CONVENCIONAL TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E O
SIGILO BANCÁRIO NO BRASIL**

Autora: Carolina de Paiva Queiroz Machado
Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA

2010

CAROLINA DE PAIVA QUEIROZ MACHADO

**AS TROCAS DE INFORMAÇÕES NA EXPERIÊNCIA CONVENCIONAL
TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E O SIGILO BANCÁRIO NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Católica de Brasília, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito Internacional Econômico.

Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

**Brasília
2010**

M149t Machado, Carolina de Paiva Queiroz

As trocas de informações na experiência convencional tributária internacional e o sigilo bancário no Brasil. / Carolina de Paiva Queiroz Machado. – 2010.

144f.; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2010.

Orientação: Antônio de Moura Borges

1. Sigilo bancário. 2. Tributos. 3. Globalização. 4. Evasão fiscal. I. Borges, Antônio de Moura, orient. II. Título.

Dissertação de autoria de Carolina de Paiva Queiroz Machado, intitulada “AS TROCAS DE INFORMAÇÕES NA EXPERIÊNCIA CONVENCIONAL TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E O SIGILO BANCÁRIO NO BRASIL”, apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, em 3 de Agosto de 2010, defendida e aprovada pela banca examinadora abaixo assinada:

Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Orientador

Professor Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão

Examinador Interno

Professor Doutor Valcir Gassen

Examinador Externo

Professor Doutor Maurin Almeida Falcão

Suplente

Brasília
UCB

AGRADECIMENTO

Para conclusão deste trabalho, estive muitas vezes privada da companhia de pessoas queridas, meus familiares e amigos, que souberam compreender minha ausência.

Guilherme, meu grande amor, que me incentiva em todos os meus desafios, serei sempre grata pelo apoio e pela paciência.

Professor Antônio de Moura Borges, a quem eu muito admiro, agradeço pela dedicação com que me orientou durante cada etapa do trabalho.

Agradeço, ainda, a atenção dos professores da Universidade Católica de Brasília e à colaboração de Iramar Borges, Liana Memória, Marcos Valério de Melo Castro e Tonny Teixeira de Lima.

RESUMO

Referência: MACHADO, Carolina. As trocas de informações na experiência convencional tributária internacional e o sigilo bancário no Brasil: 2010, 144. Dissertação. Curso de Mestrado em Direito Internacional e Econômico, Brasília, 2010.

Texto que analisa a posição brasileira frente à necessidade de cooperação tributária internacional, em decorrência do aumento das práticas ilícitas de minimização de tributos, facilitadas pelos avanços tecnológicos surgidos com a globalização. Verificada a ineficácia da atividade unilateral dos Estados e a limitação de suas leis domésticas para a solução do problema, tratados-modelo foram elaborados no âmbito de organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e a Organização das Nações Unidas – ONU, dispondo sobre métodos para reduzir ou mesmo eliminar as práticas de evasão e elisão fiscais. Nos termos do art. 26 da Convenção-modelo da OCDE, que estabelece a cláusula de troca de informações fiscais entre Administrações estrangeiras, considerada uma das principais medidas de combate à minimização arrecadatória, a cooperação deve pautar-se no fornecimento de informações transparentes e úteis entre os Estados. No Brasil, encontram-se algumas dificuldades de implementação da referida cláusula em face da legislação interna que protege excessivamente o sigilo bancário dos contribuintes. Porém o país caminha na tendência internacional da cooperação tributária.

Palavras-chave: Cooperação Tributária. Troca de informações. Sigilo bancário.

ABSTRACT

Text that analyzes brazilian position towards the necessity of international tax co-operation, as a result of the increasing illegal acts for minimizing taxation, which has been facilitated by technological advances brought by globalization. Verified the lack of effectiveness in States unilateral activity and the limitation of its domestic laws for solving the problem, model conventions were made amongst international organisms, such as the Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD and the United Nations – UN, about methods to reduce or even eliminate tax evasion and elision. As said in the article 26 of the OECD Model Tax Convention, which establishes the tax information exchange clause amongst foreign governments, held as one of the main measures in the combat against tax minimization, the co-operation must underlie in the supplying of useful and clean information between the countries. In Brazil, there are some difficulties to apply the forementioned clause due to the domestic laws that overprotect tax payers bank secrecy. Nevertheless, the country is making his way towards the international tendency of tax co-operation.

Keywords: Tax co-operation. Information exchange. Bank secrecy.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CR – Carta Rogatória

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

Inc. – Inciso

IOF – Impostos sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

Séc. – Século

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CAPÍTULO 1 – A ECONOMIA GLOBAL E AS FORMAS DE MINIMIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
1.1 O processo de globalização da economia e seus reflexos na ordem tributária internacional	14
1.2 Evasão e elisão fiscal como formas de redução da carga tributária	16
1.3 Planejamento tributário internacional	22
CAPÍTULO 2 – A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	27
2.1 Considerações gerais	27
2.2 A assistência administrativa internacional	30
2.3 Procedimento amigável	34
2.4 As cartas rogatórias e a cooperação jurídica internacional	40
CAPÍTULO 3 – A CLÁUSULA DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES ESTRANGEIRAS	45
3.1 O desenvolvimento dos Tratados-Modelo contra a dupla tributação e ilícitos fiscais	45
3.2 Troca de informações fiscais: conceito e requisitos	48
3.3 As modalidades de troca de informações fiscais	52
3.3.1 Troca de informações a pedido	53
3.3.2 Troca de informações automática	54
3.3.3 Troca de informações espontânea	55
3.4 As limitações concernentes à cláusula de troca de informações	56
CAPÍTULO 4 – OS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL COM ESTADOS ESTRANGEIROS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A EVASÃO FISCAL	59
4.1 A transparência tributária como tendência da atualidade	59
4.2 A cláusula de troca de informações fiscais nos Tratados celebrados pelo Brasil	60
4.3 O Tratado sobre troca de informações fiscais celebrado entre o Brasil e os Estados Unidos da América	64
CAPÍTULO 5 – O SIGILO BANCÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	66
5.1 Considerações gerais	66
5.2 O sigilo bancário na Constituição Federal brasileira	68
5.3 A jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre quebra de sigilo bancário	73
5.4 A cooperação tributária internacional e o Estado brasileiro	77

CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS	85
ANEXO I - Modelo da OCDE de Tratado contra Dupla Tributação	90
ANEXO II - Modelo da ONU de Tratado contra Dupla Tributação	110
ANEXO III - Tratado Multilateral sobre Assistência Administrativa em Matéria Tributária.....	130

INTRODUÇÃO

Desde as décadas de 60 e 70 a economia mundial vem sofrendo significativas modificações. Com o fim da Segunda Guerra Mundial e a reorganização política e econômica dos Estados, intensificaram-se as relações internacionais e o intercâmbio de bens, pessoas e valores, delineando os contornos do fenômeno da globalização.

O desenvolvimento tecnológico e o aprimoramento dos mecanismos de comunicação também foram responsáveis pelas alterações da estrutura mundial até então vigente. Facilidades advindas da revolução tecnológica, tais como a redução do tempo de envio e recebimento de informações, a diminuição das distâncias e a aproximação das relações pessoais, influenciaram todas as áreas por ela alcançadas.

Um novo padrão organizacional se instalou e os Estados passaram a buscar maior integração uns com os outros; o setor econômico também se expandiu para além das fronteiras territoriais.

Os países empobrecidos pela guerra necessitavam ganhar mercado e atrair investimentos externos para se capitalizarem. Contavam, ainda, com a arrecadação fiscal para manterem o funcionamento da estrutura administrativa e o cumprimento das obrigações estatais.

As empresas foram reestruturadas para se tornarem mais competitivas e aumentarem o mercado consumidor. Passaram a formar blocos de atuação em vários territórios e auferir lucros exorbitantes, ficando conhecidas como empresas transnacionais.

Por outro lado, a intensificação das relações econômicas provocou problemas de dupla tributação e práticas de evasão e elisão fiscal. A corrida pelo lucro mobilizava as empresas transnacionais na busca das melhores condições de produção, mão-de-obra barata, baixa carga tributária, menores custos. A existência de paraísos fiscais facilitava as transações financeiras

e a sonegação fiscal, protegendo as informações do conhecimento das autoridades administrativas tributárias.

A diversidade dos sistemas tributários organizados pelos Estados no exercício de seu poder soberano, aliada ao desenvolvimento do mercado internacional, gerou para o contribuinte obrigações tributárias em mais de um país, decorrentes de um mesmo fato gerador, pelo mesmo período de tempo de aplicação do imposto.

As situações de dupla tributação afetaram tanto o relacionamento entre os Estados quanto a dinâmica econômica empresarial, a qual sempre apresentou interesse contraposto ao estatal no tocante à incidência tributária.

Assim, a fim de aumentar o lucro e a concorrência de mercado, aproveitando-se das facilidades advindas do avanço tecnológico, que originou e acompanhou toda a modificação da estrutura econômica mundial, os contribuintes vêm incrementando as práticas de evasão e elisão fiscal.

Tanto a evasão quanto a elisão são práticas ilícitas destinadas a reduzir a carga tributária. Comprometem a arrecadação e desequilibram o sistema tributário de qualquer país, não podendo ser confundidas com o planejamento tributário. Este representa a forma lícita e aceita pela administração fiscal de economia de tributo; já aquelas, apesar da tênue distinção apresentada com o planejamento tributário, são rechaçadas em qualquer ordenamento jurídico.

Na busca de uma solução para o problema da dupla tributação e das práticas de evasão e elisão fiscal, após anos de estudos e aprimoramento, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE elaborou o Tratado-modelo de tributação da renda e do capital, que serviu de inspiração para a feitura de outros acordos de cooperação sobre o assunto.

Trata-se de um documento-modelo destinado a orientar os Estados na celebração de tratados bilaterais contra dupla tributação e evasão fiscal. Tem a pretensão de auxiliar os

contratantes no momento da elaboração dos dispositivos do acordo, uma vez que, em decorrência dos diferentes sistemas tributários, impasses podem surgir, inviabilizando a conclusão do tratado. Com cláusulas abertas e não vinculativas, as adaptações necessárias a satisfazer os interesses dos contratantes ou a respeitar aspectos de suas legislações internas são mais facilmente alcançadas.

O art. 26 da referida Convenção-modelo disciplina as trocas de informações entre as Administrações Tributárias e será objeto de estudo do presente trabalho. Representa a principal modalidade de cooperação administrativa internacional no combate às práticas de evasão e elisão fiscal, ao lado da assistência administrativa e do procedimento amigável, bem como da cooperação jurídica internacional, já que as normas contidas no direito interno mostram-se ineficazes diante do caminho percorrido pelo capital.

Com o incremento tecnológico, as quantias representativas de operações comerciais passaram a atravessar fronteiras sem serem identificadas, facilitando a minimização tributária ilícita. Essa situação, envolvendo soberanias e sistemas tributários distintos, inviabilizou as práticas de combate à evasão e elisão operadas pelos Estados unilateralmente, fazendo-se necessário um trabalho em conjunto entre as autoridades administrativas envolvidas.

O conhecimento por parte do fisco das transações bancárias dos contribuintes é uma decorrência lógica da cláusula de troca de informações fiscais, que visa combater a evasão e elisão por meio do rastreamento e identificação das operações ilícitas por eles praticadas, sendo possível que um Estado contratante venha a solicitar ao outro informações sobre dados bancários de determinada pessoa.

A doutrina mostra-se divergente quanto ao tema do sigilo bancário, havendo entendimento no sentido de que as Leis Complementares 104 e 105, ambas de 2001, seriam inconstitucionais, por permitirem a quebra do sigilo sem prévia autorização legal, bem como por autorizarem a troca de informações bancárias entre autoridades estrangeiras.

O presente trabalho analisará a postura brasileira em relação à tendência internacional de cooperação tributária, na modalidade de troca de informações fiscais, e a influência da legislação interna de proteção ao sigilo bancário nos tratados sobre dupla tributação e evasão fiscal.

Como forma de facilitar o entendimento do tema proposto, o trabalho encontra-se dividido em cinco capítulos. O primeiro tratará do fenômeno da globalização, sua influência no setor econômico e suas consequências para a esfera do direito tributário. Abordará as práticas de evasão e elisão fiscal, apresentando a evolução dos conceitos e as distinções entre uma e outra prática. Encerrará com um breve estudo sobre o planejamento tributário.

Já o segundo capítulo apresentará as modalidades de cooperação tributária internacional, passando pela assistência administrativa, procedimento amigável e cooperação jurídica entre os países. A abordagem da cooperação jurídica internacional tem pertinência com o tema aqui tratado, uma vez que cartas rogatórias destinadas à apuração de ilícitos tributários, com pedidos de quebra de sigilo bancário, são solicitadas ao Brasil, sendo, em sua maioria, indeferidas pelo Poder Judiciário ao fundamento de configurarem medidas executórias. Será deixado para o capítulo seguinte o estudo sobre a troca de informações fiscais.

Ainda no capítulo segundo, demonstrar-se-á a necessidade e utilidade da tributação, dentro dos limites constitucionais, invocando-se o “dever fundamental de pagar tributo” como forma de justificar as medidas de cooperação internacional em matéria tributária que visam combater as práticas ilícitas de minimização fiscal.

A cláusula de troca de informações fiscais, prevista no art. 26 do Tratado-modelo da OCDE, e suas peculiaridades como conceito, requisitos, modalidades e limitações, será o tema do capítulo terceiro.

No quarto capítulo serão apresentados os tratados celebrados pelo Brasil com Estados estrangeiros que contemplam a referida cláusula, bem como o tratado assinado com os Estados Unidos especificamente sobre troca de informações.

Por fim, o quinto capítulo analisará as LC 104/2001 e 105/2001 — no que dizem respeito às trocas de informações fiscais entre Administrações estrangeiras e à possível dispensa de prévia autorização judicial para tanto —, bem como os julgados dos Tribunais Superiores quanto à proteção ao sigilo bancário. Esse capítulo será encerrado com uma análise acerca da relação existente entre a proteção ao sigilo bancário e a cláusula de troca de informações fiscais no Brasil.

A metodologia adotada será de abordagem sistêmica, por meio de procedimento instrumental histórico comparativo, bem como de utilização da técnica de documentação indireta de pesquisa bibliográfica e documental.

CAPÍTULO 1 - A ECONOMIA GLOBAL E AS FORMAS DE MINIMIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1. O PROCESSO DE GLOBALIZAÇÃO DA ECONOMIA E SEUS REFLEXOS NA ORDEM TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

O termo “globalização” tem sido utilizado para definir as significativas mudanças ocorridas no mundo desde as décadas de 60 e 70 que atingiram as esferas política, social e econômica, não havendo uma definição precisa do seu conceito nem da época de seu surgimento¹; porém, a ideia unânime a respeito do processo de globalização está sempre associada ao desenvolvimento tecnológico.

Este primeiro capítulo retrata o fenômeno da globalização e suas importantes consequências no campo econômico, uma vez que a nova estrutura de mercado aliada às inovações tecnológicas facilitam o fluxo de capitais entre os Estados e viabilizam as práticas de evasão e elisão fiscal que provocam o desequilíbrio do sistema tributário dos Estados.

Foi no período Pós-Segunda Guerra Mundial que se verificou o incremento tecnológico, principalmente, no setor da comunicação, que permitiu o envio e o recebimento de informações em tempo real, desencadeando significativas mudanças na forma de vida e de produção das sociedades em todo o mundo.

¹ O marco temporal do surgimento do fenômeno da globalização remonta a variados períodos. Faria afirma sua existência nos antigos impérios, provocando sucessivos surtos de modernização econômica, cultural e jurídica (FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 60). Já para Delgado, “a origem da mudança de paradigma remonta ao desenvolvimento do próprio capitalismo no século XX e ao declínio do antigo paradigma fordista, surgido na década de vinte e implementado com maior intensificação nas décadas de cinquenta e sessenta (DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 8).

Observa-se que o processo de globalização não é simples, são envolvidos concomitantemente três grandes mecanismos de transformação transnacionalizante: a mundialização, a globalização tecnológica e a planetarização.²

Mundialização associa-se à padronização comportamental da sociedade, bem como à uniformização dos produtos que lhes são ofertados. A população mundial, apesar das diferenças históricas, culturais e sociais, se identifica como consumidora dos mesmos produtos industrializados. Trata-se de uma homogeneização cultural, porém em cada sociedade a mundialização se incorpora com uma intensidade diferente e seus efeitos são sentidos na vida cotidiana de todas as pessoas.³

Globalização tecnológica refere-se às transformações ocorridas no setor econômico e na forma de produção. Dela surgem as grandes empresas transnacionais, que buscam a concentração de capitais e são viabilizadas pelos processos de associação e incorporação das empresas já existentes. Seus efeitos recaem sobre a sociedade, as finanças e o comércio de todos os países, em níveis diferenciados e impulsionados pela velocidade das informações e do desenvolvimento tecnológico.⁴

O processo de planetarização, que decorre dos dois fenômenos antecedentes, exerce influência direta sobre as políticas governamentais por meio das exigências de dominação das empresas formadas nesse novo paradigma. Aqui, tem-se uma inversão de valores e a submissão do Estado às necessidades econômicas do mundo globalizado.⁵

No novo modelo internacional de integração, baseado nas inovações tecnológicas, o capital mundial ficou reduzido a um bem volátil, capaz de atravessar territórios de diferentes soberanias sem ser identificado, provocando alterações no sistema tributário dos países.

² DREIFUSS, René Armand. **A época das perplexidades: mundialização, globalização e planetarização: novos desafios**. Petrópolis: Ed. Vozes, 1996, p. 135.

³ Cf. DREIFUSS, 1996, p. 136.

⁴ Cf. DREIFUSS, 1996, p. 158.

⁵ Cf. DREIFUSS, 1996, p. 171.

Não se pretende analisar aqui os aspectos positivos ou negativos do processo de globalização, mas apenas compreendê-lo, uma vez que, modificando a estrutura econômica mundial, a globalização atinge diretamente o sistema tributário de cada Estado, propiciando situações de dupla tributação, evasão e elisão fiscal.

A contenção dessas práticas ilícitas não depende mais, somente, de vontade política e da legislação doméstica. O caminho percorrido pelo capital envolve mais de uma nação com legislações tributárias distintas, fazendo-se necessária uma cooperação entre os Estados para identificar e rastrear as operações econômicas ilegais e, assim, individualizar o contribuinte sonegador e o montante sonegado, com o objetivo de restabelecer o equilíbrio tributário.

As primeiras consequências do processo de globalização no sistema tributário foram as situações de bitributação e, posteriormente, as práticas de redução fiscal como forma de resgatar o equilíbrio tributário, ainda que por meios ilícitos. A evasão e elisão internacionais passaram a ser mais frequentes a fim de propiciar a concorrência de mercado.

Este é o atual panorama mundial, estruturado no decorrer dos anos, que revela a íntima relação entre o fenômeno da globalização e as mudanças ocorridas na estrutura econômica que tem gerado o desequilíbrio no sistema tributário dos Estados.

1.2. EVASÃO E ELISÃO FISCAL COMO FORMAS DE MINIMIZAR A CARGA TRIBUTÁRIA

Historicamente, questões relacionadas à tributação deram causa às transformações políticas e sociais ocorridas ao longo dos anos, como a Inconfidência Mineira, deflagrada no Brasil e motivada pela exigência do pagamento do quinto do ouro.

A interferência do Estado na vida das pessoas impondo-lhes excessiva carga tributária gera um sentimento de negação da norma que, associada às injustiças e corrupções praticadas pelo poder público, legitimam o não recolhimento tributário.

Várias são as razões que levam o contribuinte brasileiro à sonegação, sendo possível listar a própria desonestidade pessoal do contribuinte; a discordância com o valor da dívida que lhe é imputada; a injustiça da lei; a discordância com os critérios de repartição das despesas públicas; a ausência de comutatividade da obrigação tributária; a má aplicação dos dinheiros públicos; as dificuldades de competição com os sonegadores; a alegação de impossibilidade de pagamento em razão dos resultados empresariais; a dificuldade de interpretação da lei tributária; o excesso de obrigação tributária acessória, dentre outras.⁶ Contudo, verifica-se que nenhuma dessas razões é suficiente para autorizar o não pagamento do tributo devido.

De acordo com Marton, “a origem do tributo, como resultado de uma situação de força, talvez ainda permaneça nostalgicamente no inconsciente coletivo, de forma a justificar a legitimidade da resistência ao pagamento”.⁷

A evasão e a elisão configuram meios adotados pelos contribuintes para se esquivarem da obrigação tributária, sendo formas de minimização da carga fiscal que comprometem a arrecadação.

Diante de suas ocorrências surgem as questões sobre a conceituação de cada instituto e das formas de controle. Tanto a evasão como a elisão são praticadas com o objetivo de diminuir a carga tributária, sendo antiga a preocupação da doutrina em traçar as distinções entre elas. Ainda hoje surgem dúvidas quanto à caracterização da elisão fiscal que apresenta um limite muito tênue em relação ao instituto da economia de tributo.

⁶ MARTON, Ronaldo. Reflexões sobre a sonegação tributária. In: MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz. (Org.). **Perspectivas Contemporâneas do Direito**. Brasília: Universa, 2004, p. 262.

⁷ Id., Ibid., p. 264.

Dória conceituou a evasão fiscal em sentido *lato* como sendo “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.⁸ Para o autor, a evasão poderia ser lícita ou ilícita a depender dos meios empregados para se furtar ao pagamento do tributo; e a elisão, classificada como evasão comissiva, seria sempre lícita, praticada nas lacunas da lei.

A diferença entre evasão e elisão fiscal também se pautava no critério cronológico ou critério da ocorrência do fato gerador. A sonegação que ocorresse após o implemento do fato gerador seria identificada como evasão; já a prática de atos tendentes a evitar a própria ocorrência do fato gerador configuraria a elisão.

A doutrina, intensificando seus estudos, passou a não mais aceitar a possibilidade de evasão lícita ao argumento de que, ocorrido o fato gerador, toda atuação do contribuinte para mascarar sua ocorrência seria inócua diante da situação jurídica já consolidada.

Em 1988, pesquisa realizada por Martins indicava um novo enfoque sobre o tema. Segundo o autor, “a distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados para se fugir ao peso, sempre injusto da carga tributária no Estado moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão e evasão fiscal”.⁹ E ainda, “no direito tributário a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal”.¹⁰

A evasão é hoje entendida como uma violação direta da lei, uma vez que, pelo Código Tributário Nacional, realizando-se o fato gerador, surge a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento de tributo, conferindo-se ao fisco o direito à percepção dos valores. Assim, os artifícios do contribuinte para distorcer o fato gerador já ocorrido são considerados

⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: **Revista dos Tribunais**. ano 77. vol. 638. dez. 1988, p. 31.

¹⁰ Id, Ibid., loc. cit.

violadores da norma tributária e, nesse raciocínio, a evasão corresponde sempre a uma prática ilícita.

A elisão fiscal, por sua vez, é um instituto mais complexo, que tem demandado maiores dúvidas na sua conceituação. Inicialmente, a elisão era entendida como sendo uma prática lícita dos contribuintes, que se utilizavam das lacunas da lei em favor próprio para evitar a obrigação tributária. Confundia-se com o instituto do planejamento tributário e era vista como procedimento sempre lícito e imune à atuação do fisco.

O problema da conceituação da elisão fiscal foi então direcionado para o campo da interpretação do direito tributário. De um lado, o positivismo normativista e conceptualista, defendendo a autonomia da vontade e a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal, sendo a elisão uma conduta sempre lícita. De outro lado, o positivismo sociológico e historicista, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte. O meio termo seria aceitar o planejamento tributário como forma de economizar impostos, desde que não houvesse abuso de direito.¹¹

Modernamente, de acordo com Heleno Tôrres, a elisão fiscal é entendida como sendo “a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar no todo ou em parte a obrigação tributária, com violação indireta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, visando a uma economia de tributos”.¹² Na verdade, para o autor, esse seria o conceito de elusão, entendendo ele ser a elisão um fenômeno lícito, típico planejamento tributário que visa a economia de tributos sem violação da lei. A elusão, por sua vez, seria a conduta ilícita, genuína na forma, mas viciada no conteúdo.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo. (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro. Renovar: 2003, p. 267.

¹² TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 187.

Independentemente da denominação que se adote — elusão ou elisão tributária —, o instituto não é mais aceito como sendo uma atuação lícita do contribuinte. E ainda que seja praticado para evitar a ocorrência do fato gerador, não se pode considerá-lo imune à atuação do fisco. O contribuinte age respeitando os termos da lei, mas de forma contrária ao espírito dela. Por essa razão é considerada uma conduta ilícita, que viola indiretamente o comando legal.

Modernamente, os institutos da evasão e elisão são considerados ilícitos pela doutrina, sendo a evasão uma violação direta da norma que visa encobrir a realização do fato gerador e todas as decorrências jurídicas daí surgidas. A elisão, ainda, é confundida com o planejamento tributário, sendo este aceito pela doutrina e pelo fisco por não violar a lei; porém, a elisão propriamente dita é uma forma indireta de descumprimento da legislação tributária, aproveitando-se o contribuinte das lacunas da lei para praticar atos contrários à vontade do legislador.

Nas relações internacionais, em decorrência do processo de globalização, observa-se um incremento das práticas de evasão e elisão tributária, que possuem técnicas bem mais variadas em razão dos diversos sistemas tributários envolvidos.

A evasão tributária internacional configura-se pela incorporação de algum elemento de estraneidade na evasão tributária nacional, assumindo diversas formas a depender do direito que rege cada Estado, uma vez que o contribuinte ou responsável fiscal pode premeditadamente se furtar ao pagamento do tributo ou faltar à obrigação em decorrência de ignorância da lei, erro ou negligência.¹³

De acordo com Roy Rohatgi, a evasão tributária internacional pode ocorrer mediante a prática das seguintes condutas: a) deixar uma pessoa que realiza atividades tributárias de notificar às autoridades tributárias a respeito de sua presença ou de suas atividades no país; b)

¹³ BORGES, Antônio de Moura. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 3, n. 13, jan./fev. 2005. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 29.

deixar de informar o valor total da renda tributável; c) pleitear dedução relativa a despesas não incorridas, ou que excedem o valor das incorridas, mas não para o propósito especificado; d) fazer reivindicação falsa de vantagens que não são devidas; e) deixar de recolher o tributo propriamente devido; f) sair de um país deixando tributos não pagos e sem a intenção de pagá-los; g) omitir informações sobre itens ou fontes de renda tributável, lucros, ou ganhos, etc.¹⁴

Já a elisão tributária internacional, assim como a nacional, também demandam maiores cuidados. Seu objetivo é evitar o tributo “por meio de práticas que o legislador tentou inserir no âmbito da legislação tributária, sendo que, por não ser infalível, possivelmente não tenha conseguido, devido à redação defeituosa da lei ou insuficiências análogas”.¹⁵

Se no âmbito da legislação doméstica existem dúvidas para diferenciar as práticas de elisão daquelas de planejamento tributário, no campo internacional essas dúvidas aumentam. A depender do ordenamento jurídico, uma conduta pode ser considerada lícita em um país e ilícita em outro.

A título meramente exemplificativo, Brian J. Arnold e Michael J. McIntyre relacionam algumas situações de elisão tributária internacional: a) um contribuinte pode transferir a sua residência de um país para outro onde a tributação seja inferior ou onde, no seu caso, não haja tributação; b) um contribuinte pode transferir rendimentos de fonte doméstica para uma entidade estrangeira controlada, estabelecida em paraíso fiscal; c) um contribuinte pode instituir subsidiária em paraíso fiscal a fim de obter rendimentos de fonte estrangeira, ou receber dividendos ou outras distribuições de subsidiárias em outros países estrangeiros; e d) se existirem tratados internacionais vantajosos, um contribuinte pode transferir dividendos por

¹⁴ ROHATGI, Roy. **Basic Internacional Taxation**. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002 apud BORGES, Antônio de Moura. *Ibid.*, p. 29.

¹⁵ BORGES, Antônio de Moura. *Ibid.*, p. 30.

meio de subsidiárias estabelecidas em outros países a fim de reduzir os tributos retidos na fonte sobre dividendos.¹⁶

Diante das dificuldades de se identificarem as práticas de evasão e elisão fiscal, as medidas internas para combatê-las apresentam pouco resultado. Quando, porém, a questão é enfrentada no âmbito internacional, a atuação isolada de um país, seja mediante fiscalização, elaboração legislativa ou qualquer outro meio de contenção, fica limitada à sua base territorial e à sua soberania.

Assim, no campo internacional, a cooperação tributária representa uma das formas de solução dos problemas fiscais decorrentes do processo de globalização e relacionadas à minimização arrecadatória.

1.3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

O estreitamento das relações internacionais decorrente do processo de globalização influenciou, conforme já descrito, as áreas da economia, política, cultura, dentre outras. Uma das consequências atribuível a esse fenômeno, no plano das atividades econômicas, é a competitividade em escala internacional, em que as empresas, na busca de altos lucros, passaram a ver na redução dos custos fiscais uma alternativa viável.

O planejamento tributário aparece, então, como sendo o meio lícito de obtenção da economia de tributos, não se confundindo com o instituto da elisão fiscal. Este decorre de malícia do contribuinte, que se utiliza das lacunas da lei para evitar o pagamento do tributo devido, violando indiretamente a norma tributária.

¹⁶ ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J. **Internacional Tax Primer**. 2. ed. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law Internacional, 2002, apud. BORGES, Antônio de Moura. *Ibid.*, p. 31.

Não é recente a figura do planejamento tributário. Seus registros datam do séc. XIV, sendo delineado como uma conduta lícita, não simulada e anterior ao fato gerador, cujos efeitos jurídicos pretendidos pelo contribuinte não podem ser recusados pelo fisco.

Para Greco, o instituto do planejamento tributário compõe-se “do conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”.¹⁷

Helena Tôrres, por sua vez, entende que “a expressão planejamento tributário deve designar tão-somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados”.¹⁸

Para a consecução dos objetivos da economia de tributos, dispõe o contribuinte de liberdade para ajustar seus negócios e seu modo de vida, sendo-lhe conferida pela Constituição Federal autonomia para auto-organizar-se por meio da garantia do direito de propriedade e autonomia da vontade.

A título de planejamento tributário, porém, não é permitido ao contribuinte praticar atos mediante simulação, abuso de direito, fraude à lei ou realização de negócios indiretos.

A discussão quanto à licitude ou ilicitude dos atos praticados a título de planejamento tributário é de cunho preliminar, uma vez que as condutas ilícitas compõem o campo da evasão e sonegação fiscais. O foco da discussão deve abranger a eficácia ou ineficácia do ato praticado em cada caso concreto.¹⁹

Apesar de se conferir ao contribuinte poder de organização de seus negócios, certas condutas podem não ser reconhecidas pelo fisco como planejamento tributário. Ocorre que, apesar da presunção de idoneidade de todas as operações postas em prática e validade dos

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.108.

¹⁸ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio., *Ibid.*, p. 106.

negócios jurídicos correspondentes, a identificação de atos planejados abre ao fisco a possibilidade de atuação por meio de atos de controle.²⁰

Nesses casos, não se fala em controle do Estado sobre o planejamento, mas, sim, em controle da “concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento”.²¹ Aos Estados serão permitidos atos de controle relativos às condutas ilícitas perpetradas após a efetivação do planejamento, segundo os graus sancionatórios típicos.

Assim, a liberdade do contribuinte encontra limites para o planejamento tributário na “compatibilização da tutela dos interesses do Estado com a dos interesses dos investidores, desde que estes, no uso dos instrumentos mais vantajosos oferecidos pelos ordenamentos, respeitem as normas de controle à elusão e à fraude fiscal”.²²

No planejamento tributário o legislador conhece e permite que o contribuinte atue de forma a evitar ou reduzir a carga fiscal. Dessa forma, “na economia de tributo, a redução ou a eliminação do tributo ocorre com a opção do contribuinte em beneficiar-se de vantagens que lhe são conferidas por lei ou com a realização de práticas consideradas legalmente irrelevantes para fins de tributação”.²³

Não há falar em planejamento tributário formulado a partir de lacunas da lei. O direito visa essencialmente à completude. Contudo, é impossível a previsão de todas as hipóteses a serem abarcadas por determinada norma de incidência, não se podendo conviver com fatos não previstos. Por essa razão, o próprio ordenamento se encarrega de prever regras para que se completem os vazios.

Na CF de 1967 predominava o entendimento segundo o qual, diante da lacuna da lei, não haveria possibilidade de complementação da norma em virtude da aplicação dos princípios constitucionais de proteção ao patrimônio e à liberdade de se organizar. A elisão

²⁰ TÔRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 38.

²¹ *Id.*, *Ibid.*, loc. cit.

²² *Id.*, *Ibid.*, p. 56.

²³ BORGES, Antônio de Moura. *Ibid.*, p. 32.

resultaria da lacuna da lei e configuraria um procedimento de economia de tributo. Nesse raciocínio, aplicava-se a solução dada pela norma geral exclusiva, em que a hipótese não prevista deveria ser considerada fora do alcance da incidência tributária.

Na lição de Greco, não é válido presumir que a elisão fiscal praticada na lacuna da lei coincida com a vontade do ordenamento jurídico que está sendo analisado, a fim de tornar lícita a conduta daquele que, a título da economia de tributo, se aproveita do esquecimento do legislador no momento da elaboração da norma.²⁴

Assim, a interpretação no sentido de que a lacuna da lei permite aos contribuintes liberdade para organizarem seus negócios pode muitas vezes ser contrária ao ordenamento jurídico como um todo. Ao se aprimorar a teoria do direito, abandonou-se a ideia da norma com exclusividade e buscou-se o entendimento em conjunto de cada instituto.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a diferenciação existente entre lacuna e silêncio eloquente, sendo a lacuna a “falta de previsão específica; silêncio eloquente previsão específica através de uma não-previsão”.²⁵

Não se pode considerar que toda lacuna seja uma situação de silêncio eloquente, sendo necessária análise minuciosa sobre o tema, no caso específico, em relação a todo o ordenamento jurídico tributário, a fim de se identificar uma e outra situação.

De outro lado, a doutrina classifica as formas de economia de tributo em defensiva e agressiva. Nesta, a principal motivação das transações realizadas é de cunho tributário, ficando os aspectos diretos dos negócios em si para segundo plano. Já a economia de tributo defensiva tem por objetivo evitar que o contribuinte pague mais tributos do que o razoavelmente esperado e definido em lei.

Na esfera internacional, as hipóteses de planejamento são bem mais complexas, uma vez que o contribuinte ficará sujeito a dois ou mais sistemas tributários, porém, de acordo com

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Ibid.*, p. 159.

²⁵ *Id.* *Ibid.*, p. 163.

Borges, é possível a obtenção de êxito no planejamento nos três níveis de impacto tributário nas transações internacionais: no Estado da fonte, no Estado intermediário e no Estado da residência, sem a necessidade de artimanhas consideradas ilícitas pela legislação tributária.²⁶

Assim, a elisão fiscal é conduta ilícita do contribuinte que visa à economia de tributo valendo-se da transgressão indireta da lei, violando o caráter geral da norma, e de eventuais lacunas nela existentes. Já o planejamento tributário pode ser operado pelo contribuinte de forma defensiva ou agressiva.

²⁶ BORGES, Antônio de Moura. *Ibid.*, p. 34.

CAPÍTULO 2 - A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O conceito de tributo pode ser entendido como sendo o pagamento realizado pelo cidadão, destinado ao financiamento da organização estatal e exigível por lei. Configura, na verdade, uma imposição ao contribuinte que em contrapartida recebe do poder estatal a prestação de serviços sociais a fim de garantir e proteger a dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

O direito tributário aparece como sendo o meio necessário para garantir esses objetivos estatais de consecução do bem comum. Aos entes federados foi dada a competência para instituir e arrecadar tributos, bem como para atuar na fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, porém “o uso de artifícios engenhosos e meios ilícitos para furtar-se ao pagamento da obrigação tributária representa conduta danosa e lesiva ao Estado, uma vez que a prática de elisão e evasão fiscal acarreta para a Administração Pública a perda de receitas”.²⁷

As consequências decorrentes da minimização arrecadatória atingem não apenas a estrutura estatal, que fica sem verbas para realizar seus investimentos, mas também são suportadas pelo próprio contribuinte em decorrência da frustração da contraprestação estatal comprometida.²⁸

As práticas de evasão e elisão fiscal interferem na estrutura do sistema tributário violando o princípio da isonomia. Para Ricardo Torres, as intervenções estatais na vida

²⁷ KHOURY, Laila José Antônio. **A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional**. 2006. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006, p. 36.

²⁸ Id., Ibid, loc. cit.

privada do contribuinte, por intermédio do direito tributário, devem se firmar a partir das equações representadas pelo equilíbrio entre liberdade e justiça e entre direitos fundamentais e capacidade contributiva.²⁹ Esse equilíbrio faz com que haja uma justa distribuição da carga tributária, em respeito ao princípio constitucional da igualdade.

A minimização tributária por meio de manobras ilícitas praticadas pelos contribuintes desencadeia também um processo de compensação com a criação de novos tributos e aumento daqueles já existentes, num movimento desarmônico capaz de gerar mais sonegação tributária.

A fim de proteger o contribuinte de abusos estatais, a CF dispõe no seu art. 150 sobre as limitações ao poder de tributar e lista, nos incisos do citado dispositivo, os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade da lei tributária, anterioridade, proibição de tributos com efeito de confisco e proibição de tributos que limitem o tráfego de pessoas. Estabelece, ainda, no art. 151, que o tributo deve ser uniforme em todo o território nacional, bem como proíbe, no dispositivo seguinte, a diferença tributária entre bens e serviços em razão da procedência ou destino.

Ao lado de toda a proteção que a Carta Magna dá ao contribuinte no tocante à limitação tributária, verifica-se o “dever fundamental de pagar tributos”³⁰ como decorrência dos princípios da isonomia e justiça fiscal, que orientam o sistema tributário pátrio.

A função arrecadatória dentro do limite da capacidade contributiva de cada indivíduo é necessária para manter a estrutura do Estado e viabilizar o cumprimento de seus objetivos, principalmente, aqueles relacionados às liberdades individuais. O dever de pagar tributos é erigido à categoria de dever fundamental, que, por sua vez, não pode ser violado por desestruturar todo o sistema de tributação.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 430.

³⁰ Expressão cunhada por CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Ed. Almedina, 1998, 746 p.

Ademais, conforme descrito no Capítulo 1, a partir das décadas de 60 e 70, com o desenvolvimento tecnológico que desencadeou o processo de globalização, as relações econômicas e tributárias se estenderam para além das fronteiras dos Estados, propiciando um incremento nas relações comerciais e produtivas em todo o mundo, permitindo uma maior mobilidade de pessoas, bens e valores.

Verificou-se que as dificuldades arrecadatórias decorrentes de práticas ilícitas de minimização tributária pelos contribuintes se intensificaram e se propagaram em razão do estreitamento das relações internacionais e das facilidades advindas dos avanços tecnológicos. Assim, as consequências decorrentes da evasão e elisão tributária, que antes eram restritas à base territorial de determinado Estado, agora atingem os sistemas tributários de todos os países.

Nas palavras de Faria, o resultado do processo de globalização “foi a crescente mobilidade e ‘desmaterialização’ da moeda, convertida em informação eletrônica. Graças a essas mudanças, os fluxos de capitais passaram a cruzar fronteiras com independência quase absoluta da base econômica real”.³¹

Dessa forma, justificam-se as medidas destinadas a reduzir ou eliminar as condutas ilícitas de redução de tributos por configurarem violação da norma constitucional, desequilibrarem o sistema tributário, sobrecarregarem os contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais e inviabilizarem a concorrência de mercado podendo levar até a uma fuga de capital para outros países. Em resumo, as práticas de evasão e elisão fiscais violam o princípio da igualdade e provocam uma injustiça fiscal.

As medidas internas de combate à evasão e elisão mostraram-se inócuas, uma vez que o caminho percorrido pelo capital passou a envolver mais de um Estado com legislações tributárias distintas. A cooperação tributária entre os países tornou-se medida necessária para

³¹ FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 69.

identificar e rastrear as operações econômicas ilegais e, com isso, individualizar o contribuinte sonegador e o montante sonegado a fim de restabelecer o equilíbrio tributário.

2.2. A ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL

Verificado o incremento das práticas de ilícitos tributários em decorrência do processo de globalização que modificou o modelo econômico existente até a década de 60, os mecanismos unilaterais de controle não mais apresentavam resultado, e o auxílio recíproco passou a ser a forma de atuação mais eficiente no combate e eliminação da evasão e elisão fiscais.

As novas concepções sobre o conceito de soberania e a necessidade de um mecanismo de cooperação administrativa eficiente fizeram surgir as convenções internacionais sobre a renda e ilícitos tributários, que constituem a forma encontrada para compatibilizar os interesses dos Estados e a defesa de suas soberanias.

Na cooperação tributária não há violação de competência ou desrespeito à soberania do outro Estado contratante. Cada país exerce poder em seu próprio território, apenas com a possibilidade de auxiliar aos demais quanto à realização dos interesses tributários de cada um deles.

A cooperação tributária internacional é dividida em: cooperação administrativa internacional e cooperação jurídica internacional. Naquela, a atuação dos Estados pode se dar por meio dos procedimentos de assistência administrativa, troca de informações ou procedimento amigável. Já na cooperação jurídica internacional, por meio do auxílio direto, da carta rogatória ou da homologação de sentença estrangeira. Esta quase nunca utilizada para questões envolvendo a cooperação fiscal.

Quanto ao instituto da assistência administrativa, observa-se que uma convenção multilateral sobre o tema foi elaborada pelo Conselho da Europa e pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico — OCDE, em 1988, com o objetivo de “estimular a cooperação internacional, tendo em vista assegurar uma melhor aplicação das legislações nacionais, resguardando sempre o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes”.³²

O documento é composto por 32 artigos e disponibiliza uma variedade de mecanismos para a cooperação administrativa em matéria fiscal, que vai desde um simples procedimento de troca de informações até a prática de atos executórios de cobrança de créditos fiscais no território do outro Estado contratante. Assim, procura disponibilizar mecanismos para a implementação de todas as formas de auxílio destinadas a combater ilícitos fiscais e garantir a aplicação da lei tributária.

Há, ainda, a preocupação em se manterem sob sigilo as informações trocadas como forma de proteger os direitos e interesses dos contribuintes. No art. 22 da Convenção ficou disciplinado que todas as informações obtidas pelas partes contratantes serão consideradas secretas, recebendo o mesmo tratamento dispensado no país solicitado quanto à aplicação do segredo ou do país solicitante no caso de a legislação deste ser mais rigorosa.³³ Ademais, as informações serão passadas apenas às autoridades envolvidas no procedimento tributário e utilizadas para esse fim, salvo autorização prévia concedida pela autoridade informante.³⁴

³² TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 679.

³³No original, art. 22: “1 - Any information obtained by a Party under this Convention shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that Party, or under the conditions of secrecy applying in the supplying Party if such conditions are more restrictive”.

³⁴No original, art. 22: “2 - Such information shall in any case be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative or supervisory bodies) involved in the assessment, collection or recovery of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, taxes of that Party. Only the persons or authorities mentioned above may use the information and then only for such purposes. They may, notwithstanding the provisions of paragraph 1, disclose it in public court proceedings or in judicial decisions relating to such taxes, subject to prior authorisation by the competent authority of the supplying Party. However, any two or more Parties may mutually agree to waive the condition of prior authorisation”.

Também, no art. 21, há limitações quanto à prestação de assistência administrativa em face dos contribuintes; com fundamento nos princípios que regem o direito interno do Estado requerido, garante-se ao contribuinte investigado a preservação de seus direitos, não sendo autorizadas medidas contrárias à ordem pública e aos direitos e garantias individuais.³⁵

Prima a convenção por um “procedimento regular com ampla transparência, evitando qualquer hipótese de discriminação ou um resultado de dupla tributação injusta, em face de uma apuração irregular dos fatos”.³⁶

Poderão ser prestadas informações sobre qualquer pessoa sujeita à tributação no Estado solicitante. O Estado solicitado, por sua vez, fazendo uso dos mecanismos postos à sua disposição, nos termos de sua lei interna, prestará as informações obtidas.

Porém, antes de formular o pedido de assistência administrativa, o Estado requerente deve esgotar os meios legais de apuração de eventuais ilícitos existentes em seu próprio território. Apenas na hipótese de a investigação interna ser deficiente autoriza-se o pedido de assistência, que de plano demonstrará a ocorrência dessa situação.

O pedido deve ser direcionado ao Estado requerido, indicando o tipo de assistência a ser prestada e a pessoa sobre quem se desejam as informações. Quanto mais detalhado for o pedido, melhores as condições para a cooperação.

O Estado requerido analisará o cumprimento de todos os requisitos para que a assistência seja prestada, e na hipótese de não atendimento de algum deles pode legitimamente se recusar a atender o pedido, indicando brevemente suas razões.

Estando em condições de ser cumprido o pedido de assistência, o Estado solicitado deve informar ao solicitante, o mais rápido possível, as medidas tomadas com base em sua lei interna e nos dados apurados.

³⁵ No original, art. 21: “1 Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested State”.

³⁶ TÓRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 679.

A Convenção, no Capítulo III, faz referência expressa a três formas de assistência, quais sejam: intercâmbio de informações, assistência em recuperação e seção de documentos. Esse rol não é taxativo, podendo ser aceitas outras modalidades não previstas no documento.

Para o presente trabalho, interessa apenas o estudo da assistência administrativa por intercâmbio de informações, ficando restrito à abordagem de suas cinco modalidades: troca de informações a pedido, automática e espontânea, controle fiscal simultâneo e controle fiscal no estrangeiro.

As trocas de informações fiscais a pedido, automática e espontânea serão analisadas no capítulo específico sobre o tema.

No tocante ao controle fiscal simultâneo, previsto no art. 8º, configura uma modalidade de assistência em que a pedido de um dos Estados signatários, dois ou mais acordam em proceder simultaneamente, cada um em seu território, à verificação da suspeita que recaia sobre determinado contribuinte ou pessoas que com ele tenham negócios em comum ou interesses relacionados, com o objetivo de troca das informações relevantes obtidas.³⁷

Nessa modalidade de controle, tem-se a convergência de interesses das Administrações Fiscais sobre determinado contribuinte ou seus negócios, sendo mais visadas as pessoas “que residem num Estado e exercem atividade em outros países, bem como as que têm pluralidade de domicílio em dois ou mais Estados”.³⁸

Para o início do procedimento, deve um dos Estados contratantes apresentar aos demais suas razões em requerer o controle fiscal simultâneo. Não há obrigatoriedade na participação neste tipo de assistência, uma vez que cada Estado decide se deseja ou não participar da fiscalização.

³⁷ No original, art. 8º: “1 -At the request of one of them, two or more Parties shall consult together for the purposes of determining cases and procedures for simultaneous tax examinations. Each Party involved shall decide whether or not it wishes to participate in a particular simultaneous tax examination. 2 - For the purposes of this Convention, a simultaneous tax examination means an arrangement between two or more Parties to examine simultaneously, each in its own territory, the tax affairs of a person or persons in which they have a common or related interest, with a view to exchanging any relevant information which they so obtain”.

³⁸ KHOURY, Laila José Antônio. *Ibid.*, p. 85.

De acordo com Khoury, eventual recusa em participar do controle da atividade de determinado contribuinte pode ser entendida como negativa de cooperação internacional, uma vez que a troca de informações nesta modalidade pode revestir-se de grande interesse ao Estado requerente.³⁹

A assistência administrativa não atua apenas na perseguição do contribuinte sonegador, é possível que, durante a análise das obrigações tributárias nos demais territórios, se conclua pela existência de dupla tributação, a qual pode ser eliminada favorecendo o contribuinte e as relações econômicas internacionais.

A última modalidade de assistência administrativa encontra-se prevista no art. 9º da Convenção — verificações fiscais no estrangeiro — em que, a pedido da autoridade competente do Estado solicitante, o Estado solicitado pode permitir que os representantes daquele acompanhem as atividades regulares de fiscalização tributária realizadas em seu território.⁴⁰

Dessa forma, na busca de soluções para o problema dos ilícitos fiscais, a assistência administrativa se apresenta como medida eficaz, possibilitando, inclusive, medidas mais concretas com prática de atos executórios. As necessidades de cada caso concreto é que irão determinar qual a modalidade mais adequada para a obtenção dos resultados pretendidos.

2.3. PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

³⁹ KHOURY, Laila José Antônio. *Ibid.*, p. 85.

⁴⁰ No original, art. 9º: “1 - At the request of the competent authority of the applicant State, the competent authority of the requested State may allow representatives of the competent authority of the applicant State to be present at the appropriate part of a tax examination in the requested State. 2 - If the request is acceded to, the competent authority of the requested State shall, as soon as possible, notify the competent authority of the applicant State about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the requested State for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the requested State.

O procedimento amigável ou *mutual agreement*, como também é conhecido, encontra-se previsto no art. 25 do Tratado-modelo da OCDE e configura a terceira forma de cooperação administrativa internacional.

Foi em 1899, na Convenção de Direito Internacional e Tributário, destinada à eliminação de certos casos de dupla tributação, celebrada entre a Áustria e a Hungria, que o instituto foi pela primeira vez utilizado; apresentava, contudo, estreito rol de legitimados para sua requisição, cabendo apenas aos cidadãos de um ou outro país contratante que possuíssem residência em ambos os territórios.

O procedimento amigável destina-se a solucionar eventuais conflitos decorrentes da execução dos tratados bilaterais nas situações em que ocorram bitributação, divergência interpretativa entre os Estados contratantes ou qualquer outra peculiaridade que não tenha sido abordada no momento da celebração do documento.

Por ser impossível a previsão de todas as situações tributárias que possam decorrer de um tratado bilateral, o instituto do procedimento amigável pretende a resolução dos conflitos que surgirem ao longo da execução do tratado, sem maiores desgastes para os Estados contratantes ou o contribuinte.

Ademais, observa-se uma grande resistência dos países em aceitar que provimentos judiciais de outras autoridades tenham efeito em seus territórios. Em razão do princípio da soberania, atos de execução forçada ou cujo comando emane de autoridade estrangeira não são facilmente executáveis em territórios de outros Estados.

Na hipótese de os contribuintes ou mesmo os Estados recorrerem ao seu próprio Poder Judiciário para a solução de controvérsias decorrentes de questões convencionais, as soluções apresentadas, em qualquer sentido, teriam dificuldades de aceitação e cumprimento no

território do outro contratante. Assim, o procedimento amigável, por ser bilateral e previsto em convenção, não caracteriza violação de soberania, sendo aceito pela partes.⁴¹

Ainda, de acordo com Heleno Tôrres, “o procedimento amigável apresenta-se como o único método qualificado e autorizado para a resolução das controvérsias sobre questões inerentes às regras convencionais, funcionando como um mecanismo autônomo de garantias”.⁴²

Exige-se que o instituto esteja previsto nas convenções bilaterais para que as partes possam a ele recorrer; seu procedimento é simples e não apresenta grandes exigências. Porém, em alguns países como a Suécia e a Grécia, há o entendimento de que, para a instauração do procedimento amigável de solução dos eventuais conflitos decorrentes da interpretação ou aplicação das cláusulas do tratado, não podem existir processos judiciais ou administrativos em curso.

Constatado pelo contribuinte que certas medidas adotadas por um ou ambos os Estados contratantes acarretam, ou acarretarão, em relação a si, uma imposição em desacordo com as disposições da convenção, poderá ser o caso submetido à apreciação das autoridades competentes do Estado contratante de onde resida, ou também, se for o caso de contribuinte protegido pelo princípio da não discriminação, às autoridades competentes daquele Estado contratante do qual seja cidadão.

Assim, possuem legitimidade para a instauração do procedimento os contribuintes por intermédio dos Estados contratantes. Também é possível que um Estado, por iniciativa própria, dê início ao procedimento quando verificar a necessidade de regulação de determinada situação contratual de cunho interpretativo ou mesmo de tutela dos interesses dos contribuintes.

⁴¹ TÔRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 683.

⁴² *Id.*, *Ibid.*, p. 684.

De acordo com o § 1º, última parte, do art. 25 do Tratado-modelo da OCDE, a reclamação deverá ser apresentada dentro do prazo de três anos, contados a partir da primeira notificação das medidas que deram lugar à incidência tributária em desacordo com as disposições da convenção.

O provimento apresentado pelas autoridades competentes tem caráter bilateral e destina-se a regular o conteúdo do tratado, servindo tanto para integrar seu texto, no caso de lacuna, e resolver problemas interpretativos que desencadeiem situações de pluritributação, como para resguardar interesses dos contribuintes.

Não há a pretensão de resolver definitivamente os conflitos, esgotando-se o procedimento amigável no fornecimento de meios para que os Estados contratantes, consensualmente, encontrem soluções para as desavenças que surgirem no decorrer da execução do tratado.

Assim, se no caso de fundamentada objeção, a autoridade competente não se encontrar em condições de apresentar uma solução satisfatória, deverá fazer o melhor possível para resolver a questão amigavelmente com a autoridade competente do outro. A solução aqui encontrada será aplicada independentemente dos prazos previstos na legislação interna de cada uma das partes no tratado.

Constitui característica do procedimento amigável ser ele autoexecutório, dispensando a prévia regulamentação interna destinada a especificar o conteúdo da norma. Uma vez previsto no tratado, tem aplicação imediata.

A legitimação restrita aos Estados-parte e a seus residentes também é apontada como sendo uma característica do procedimento quanto ao aspecto subjetivo.

Em relação ao aspecto material, caracteriza-se por recair sobre elementos que concreta ou potencialmente possam gerar uma situação de desrespeito às normas do tratado, sendo o

objeto do procedimento amigável consistente na pretensão de eliminar todas as situações que não estejam em conformidade com as disposições do tratado.⁴³

A doutrina classifica, ainda, o procedimento amigável, de acordo com as disposições dos parágrafos do art. 25 em: a) procedimento amigável em sentido estrito; b) procedimento amigável consultivo para interpretação; e c) procedimento amigável consultivo para eliminação de casos de bitributação.

A primeira forma de procedimento amigável é prevista no art. 25, §§ 1º e 2º, *specific case method*. Verifica-se quando o contribuinte percebe que as medidas adotadas por um dos Estados contratantes ou os dois comprometem as normas do tratado. Nesses casos, se ainda não tiver havido instauração de ofício do procedimento amigável, pode o contribuinte requerer à autoridade competente de seu território para solicitá-lo. “O resultado do procedimento amigável em sentido estrito constitui um sub-acordo, a ser anexado à convenção, mas sem força de *res judicata*”.⁴⁴

Já o procedimento consultivo para interpretação ou *interpretative method*, previsto na primeira parte do § 3º do art. 25, busca uma transcendência geral, não se limitando às situações jurídicas determinadas. Visa obter esclarecimentos interpretativos quanto à diferença de opinião sobre as regras do tratado; ademais, a orientação interpretativa prevalente necessita ser publicada e passa a fazer parte integrante do texto oficial do tratado e a integrá-lo.

Por fim, o procedimento amigável consultivo para eliminação de casos de bitributação, previsto na segunda parte do § 3º do art. 25, “é predisposto para resolução dos casos de dupla tributação internacional não previstos no texto convencional, com a devida eliminação das lacunas deste, através de uma relação direta de consulta entre os Estados”.⁴⁵

⁴³ TÓRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 687.

⁴⁴ *Id.* *Ibid.*, p. 689.

⁴⁵ *Id.* *Ibid.*, p. 690.

Salvo na Bélgica, não pode o contribuinte requerer diretamente a instauração do procedimento amigável, uma vez que não configura como parte integrante da convenção. Nesse caso, o Estado contratante pode requerê-la a pedido do contribuinte ou, ainda, de ofício.

Normalmente, a petição de requisição deve ser escrita e fundamentada, dirigida à autoridade competente definida no art. 3º da Convenção.

O contribuinte pode recorrer administrativa ou judicialmente, dentro da própria jurisdição de seu Estado, no caso de a autoridade não concordar com seu pedido de requisição de procedimento amigável.

Instaurado o procedimento amigável, é possível que não se chegue a uma conclusão, porém devem os Estados se esforçarem para chegar ao acordo. Contudo, não estão os Estados contratantes obrigados ao cumprimento do acordo quando este for alcançado. Há discricionariedade das autoridades em reconhecer a validade do provimento que, normalmente, só é aceito quando a legislação interna assim determina.⁴⁶

Quanto à eficácia, também há limitações, vinculando apenas os processos em andamento e créditos lançados que ainda não tenham sido considerados definitivamente constituídos, não possuindo efeitos retroativos.⁴⁷

Em razão dos limitados efeitos resultantes do instituto analisado, “a maioria dos Estados não consideram o procedimento amigável como parte integrante dos tratados internacionais e qualificam-no como sendo procedimento informal das autoridades fiscais”.⁴⁸

O procedimento amigável, assim, configura uma forma de cooperação administrativa internacional, com características próprias, destinado à eliminação de distorções contratuais ao longo de sua execução. Foi acrescentado ao presente estudo para enriquecimento do tema de cooperação tributária internacional, gênero do qual fazem parte também as trocas de informações fiscais, que serão objeto de estudo específico.

⁴⁶ TÓRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 694.

⁴⁷ *Id.*, *Ibid.*, loc. cit.

⁴⁸ *Id.*, *Ibid.*, loc. cit.

2.4. AS CARTAS ROGATÓRIAS E A COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

Uma outra modalidade de cooperação internacional existente é aquela realizada pelos Órgãos do Poder Judiciário, a chamada cooperação jurídica internacional. Destina-se ao cumprimento de atos jurídicos diversos ou ao reconhecimento, internamente, de uma decisão proferida no exterior. Atua paralelamente à cooperação administrativa internacional.

Ambas as formas de cooperação internacional têm em comum com os procedimentos de troca de informações fiscais os problemas decorrentes da excessiva proteção conferida ao sigilo bancário, que dificulta a cooperação internacional tanto administrativa quanto jurídica.

O grande número de cartas rogatórias com pedidos de quebra de sigilo bancário destinadas à apuração de ilícitos tributários nos países rogantes autoriza a inclusão do tema no presente capítulo, a ser abordado de forma resumida apenas para indicar sua problemática relativamente à quebra do sigilo bancário.

Os pedidos de cartas rogatórias solicitados ao Brasil buscam a cooperação para vários tipos de situações, inclusive, aquelas envolvendo recuperação de ativos, lavagem de dinheiro e ilícitos tributários em geral.

As cartas rogatórias configuram a principal modalidade de cooperação jurídica internacional, ao lado da homologação de sentença estrangeira e do auxílio direto. Representam situação em que ao Estado rogado é solicitada a execução de uma decisão judicial proferida pelo Estado rogante.

De regra, as cartas rogatórias destinam-se ao cumprimento de diversos atos, como citação, notificação, coleta de provas ou medidas de caráter restritivo, podendo também envolver pedidos de caráter executório, como quebra de sigilo bancário ou penhora de bens.

A lei do país de origem estabelece os requisitos a serem cumpridos quanto à forma e encaminhamento das rogatórias. No Brasil, o Código de Processo Civil, no capítulo referente à comunicação dos atos, dispõe sobre o procedimento das cartas rogatórias ativas. Já as cartas rogatórias passivas devem ser cumpridas de acordo com a lei do país de destino, que analisará seu conteúdo para saber da possibilidade de realização dos atos solicitados.

Para serem cumpridas no território brasileiro, as cartas rogatórias passivas necessitam do *exequatur* do Superior Tribunal de Justiça, conforme o disposto na CF, art. 105, I, *i*: “Compete ao Superior Tribunal de Justiça processar e julgar originariamente a homologação de sentença estrangeira e a concessão de *exequatur* às cartas rogatórias.”

O instituto das cartas rogatórias surgiu no ordenamento jurídico brasileiro na metade do séc. XIX. Os juízes as recebiam e cumpriam sem nenhuma exigência ou burocracia. A maior parte das rogatórias era proveniente de Portugal e seu cumprimento no Brasil se dava sem que o governo imperial tivesse qualquer ciência a respeito, inclusive as de caráter executório.⁴⁹

A matéria somente foi disciplinada com o Aviso Circular nº 1, e a exigência do *exequatur* para cumprimento das rogatórias surgiu com a Lei 221, de 10/11/1894, que atribuía competência ao Poder Executivo.

Apenas com o advento da CF de 1934, o STF passou a ser competente para concessão de *exequatur* em cartas rogatórias. Competência que perdurou até 2004, quando foi alterada pela Emenda Constitucional nº 45.

O procedimento para obtenção do *exequatur* passa pelo juízo de delibação. Não há, nesse juízo, análise de mérito das razões que convenceram a autoridade estrangeira a decidir pela realização da diligência. São analisados apenas os elementos formais e a violação à

⁴⁹ ARAÚJO, Nádia de. **Direito Internacional Privado: teoria e prática brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 285.

ordem pública, soberania e bons costumes. Sem o *exequatur* as decisões estrangeiras não têm eficácia no Brasil.

Foi no STF que se desenvolveram as teses aplicáveis às rogatórias. Araújo lembra que os vários pontos controvertidos, como a questão das cartas rogatórias executórias e a exceção de ordem pública, foram resolvidos ao longo de 70 anos, período em que a matéria foi da competência da Suprema Corte.⁵⁰

No STJ, o tema foi regulamentado pela Resolução nº 9, de 4/5/2005, que inovou em alguns pontos, demonstrando a preocupação com a agilidade e o sigilo do procedimento, principalmente em matérias que envolvam ilícitos fiscais.

O art. 7º da referida resolução dispõe que as cartas rogatórias podem ter por objeto atos decisórios ou não decisórios. Esse dispositivo resolveu uma divergência surgida, ainda, no STF, que apenas reconhecia rogatória com medida executória se houvesse acordo ou convenção nesse sentido, ampliando-se, assim, o rol das rogatórias e permitindo maior participação do Brasil na esfera da cooperação jurídica internacional.

Também inova o parágrafo único do art. 8º dessa mesma resolução ao permitir que a medida solicitada por carta rogatória seja realizada sem ouvir a parte interessada quando sua intimação prévia puder resultar na ineficácia da cooperação internacional.

Assim, as cartas rogatórias apresentam-se como instrumento de cooperação jurídica internacional, que, após a Resolução do STJ, tornou-se mais dinâmica, tendo em vista as necessidades internacionais de combate a ilícitos e sonegações fiscais. Por meio de um procedimento simples, é reconhecida a eficácia, no Brasil, de decisão estrangeira, desde que não viole a ordem pública, a soberania nacional ou os bons costumes.

⁵⁰ ARAÚJO, Nádía de. *Ibid.*, p. 285.

Trata-se de um instituto que vem ganhando destaque devido ao estreitamento das relações públicas e particulares com Estados estrangeiros e que merece ser aprimorado, no âmbito do Judiciário, a fim de promover a efetiva cooperação internacional.

Não se admite mais o sentimento de cortesia no que diz respeito à cooperação entre os Estados, tendo como resultado da não cooperação apenas o desprestígio internacional. “A cada dia aumenta a dependência entre os Estados e o inter-relacionamento de toda ordem, entre os cidadãos”,⁵¹ tendo como decorrência um Poder Judiciário com reflexos em mais de um país. A não cooperação jurídica, atualmente, resulta na mesma atitude por parte de outros Estados diante dos pedidos brasileiros.

Ademais, não há falar em violação da ordem pública em relação à atitude de cooperação jurídica, porque o efeito da intervenção da ordem pública é justamente negar a lei estrangeira e, por conseguinte, não proceder à cooperação quando o caso concreto importe em um resultado incompatível com o direito interno.

Na cooperação jurídica internacional, a modalidade de carta rogatória é a mais comum, sendo utilizada inclusive nos procedimentos envolvendo matéria tributária. Porém, no Brasil, os Estados rogantes encontram alguns empecilhos quanto aos pedidos de quebra de sigilo bancário, que, por ser considerada medida de caráter executório, não é cumprida internamente. Trata-se de jurisprudência surgida no STF, que vedava o cumprimento de rogatórias envolvendo tais pedidos, mas que atualmente vem sendo modificada pelo STJ, que, aos poucos, se atenta para a necessidade de cooperação internacional na solução de problemas decorrentes do processo de globalização. Na Carta Rogatória 438/BE, o Ministro Relator Luiz Fux, deixa clara a necessidade de adequação dos institutos jurídicos aos tempos modernos.

Essas são as modalidades de cooperação internacional que auxiliam os Estados no cumprimento das normas legais. Cada uma delas — procedimento amigável, assistência

⁵¹ ARAÚJO, Nádía de. *Ibid.*, p. 279.

administrativa e cooperação jurídica — tem sua aplicabilidade específica, e todas trazem benefícios para ambos os países envolvidos na cooperação.

CAPÍTULO 3 – A CLÁUSULA DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES ESTRANGEIRAS

3.1. O DESENVOLVIMENTO DOS TRATADOS-MODELO CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO E ILÍCITOS FISCAIS

Em matéria tributária, cada Estado organiza o próprio sistema arrecadatório, no exercício de sua soberania, o que leva a uma disparidade de sistemas tributários em vigor. Essas diferenças tornaram-se mais acentuadas com a internacionalização da economia, gerando problemas de dupla tributação e evasão fiscal, que, segundo Borges, são “fenômenos nocivos, por estabelecerem situação de injustiça tributária nas relações internacionais, e por criarem obstáculos ao comércio e aos investimentos internacionais”.⁵²

Foi no período entre a Primeira e a Segunda Guerra Mundial que os problemas decorrentes da dupla tributação se intensificaram, verificando-se uma elevação das alíquotas do imposto sobre a renda em decorrência da crise vivida em muitos Estados.⁵³ Naquele momento, as soluções encontradas pautavam-se em medidas unilaterais destinadas à proteção dos contribuintes investidores, já que as economias estatais estavam enfraquecidas por ocasião da guerra e necessitavam de investimentos externos.

⁵² BORGES, Antônio de Moura. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>>. Acesso em: 14 out. 2008, p. 1.

⁵³ Id., **Convencões sobre a dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]:IBDT, 1992, p. 90.

Após a Segunda Grande Guerra, o desenvolvimento de empresas multinacionais e o aumento de práticas evasivas fiscais estimularam a elaboração de tratados específicos sobre dupla tributação e evasão fiscal como medida de repressão aos ilícitos tributários.⁵⁴

Inicialmente, a ideia era criar convenções multilaterais em matéria tributária. Porém, os estudos desenvolvidos não alcançaram resultados satisfatórios porque esses tratados deveriam contemplar dispositivos muito genéricos e amplos, tendo em conta a disparidade dos sistemas tributários em vigor. Ainda, em 1928, a Sociedade das Nações, antecessora da atual Organização das Nações Unidas – ONU, na apresentação do Relatório sobre dupla tributação e evasão fiscal, concluía pela impossibilidade de se estipularem projetos para convenções multilaterais e apresentava sugestões de modelos bilaterais de convênios.

Em 1963, a OCDE apresentou projeto de convenção de dupla tributação concernente à renda e ao patrimônio que foi adotado por seu Conselho no mesmo ano. Sucessivas revisões do texto foram elaboradas para aprimoramento das cláusulas, datando a última atualização de 2008.

França, Estados Unidos, Alemanha e Grã-Bretanha também se uniram numa estreita cooperação fiscal, formando o Grupo dos Quatro, que se reunia anualmente, tendo por representantes seus Chefes de Administrações Fiscais, para estudos e troca de experiências e verificações simultâneas de grupos multinacionais, com o objetivo de combater a evasão e a fraude fiscal.⁵⁵

O interesse na via convencional para reprimir a dupla tributação não era exclusivo dos países industrializados. Países em vias de desenvolvimento também celebraram convenções entre si e com países desenvolvidos. Contudo, o modelo de tratado contra a dupla tributação desenvolvido pela OCDE, pautado no princípio da residência, não se adequava aos anseios

⁵⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 223.

⁵⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6 ed., atual. – Rio de Janeiro: Forense. 2004, p. 847.

econômicos dos países em desenvolvimento, que clamavam pela prevalência do princípio da fonte.⁵⁶

Um grupo da ONU de peritos em convenções fiscais entre países desenvolvidos e em desenvolvimento foi formado para estabelecer meios favoráveis à conclusão de convenções fiscais entre estes países. Posteriormente, a competência do grupo foi ampliada para incluir o estudo sobre as aplicações das convenções fiscais em temas como a imputação dos rendimentos, a fraude e a evasão fiscais internacionais e os incentivos fiscais.⁵⁷

O Tratado-modelo da OCDE, porém, serviu de base para os estudos de outras organizações internacionais sobre o tema. A ONU, substituindo a Sociedade das Nações, deu continuidade aos estudos iniciados por sua antecessora, mas acabou adotando um novo modelo de tratado inspirado naquele aprovado pela OCDE.

Assim, tanto o Modelo da OCDE quanto o Modelo da ONU possuíam pouca variação entre si, tendo sido desenvolvidos com a mesma pretensão de evitar o problema da dupla tributação internacional por meio de tratados-modelo sobre a renda e o capital.

Atualmente, devido às mudanças implementadas pelo Comitê de peritos da ONU, a redação da cláusula de troca de informações fiscais de ambos os tratados-modelo é idêntica.

Referidos tratados, desenvolvidos no intuito de orientar os Estados na celebração de acordos bilaterais sobre a renda e o capital, não exigem a vinculação fiel dos países contratantes a seus termos. A fim de facilitar ainda mais as negociações, os tratados-modelo servem como parâmetro para a elaboração das convenções bilaterais.

Heleno Tôrres esclarece que, “no curso das negociações, os Estados contratantes não estão obrigados a utilizar, na íntegra, o conteúdo dos modelos. São esses documentos

⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Ibid.*, pp. 98-99.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. (Coord.). **Direito Tributário Atual**. n. 18. São Paulo. Dialética. 2004, pp. 55-56.

predispostos à orientação dos Estados contratantes, no curso do procedimento de negociação”.⁵⁸

Assim, pode-se verificar que o desenvolvimento do Tratado-modelo foi orientado pela busca de soluções contra a dupla tributação, sendo posteriormente nele incluída a cláusula de combate à evasão fiscal, prevista em seu art. 26. Essa dinâmica é esclarecida por Huck, para quem a internacionalização da economia fez surgir problemas específicos, como o impacto da bitributação que acabou por funcionar como um incentivo às práticas evasivas tributárias.⁵⁹

Além da hipótese de inserção de cláusulas sobre cooperação tributária e troca de informações fiscais no bojo dos tratados contra dupla tributação, é possível, ainda, que a obrigação de cooperar no combate à prática de ilícitos tributários tenha origem em um tratado específico sobre a assistência administrativa, como se verifica do Tratado Multilateral sobre Assistência Administrativa em Matéria Tributária, formulado pelos países membros da OCDE e aqueles não membros, bem como por países considerados paraísos fiscais.

De acordo com Souza, esse tratado específico sobre troca de informações apresenta total integração com o disposto no art. 26 do Tratado-modelo da OCDE contra dupla tributação, num propósito claro de incrementar a cooperação internacional.⁶⁰

Para o presente trabalho, interessa especificamente a cooperação internacional por meio da troca de informações fiscais entre administrações estrangeiras, considerada a mais importante disposição no combate à evasão e à elisão tributária internacional.

3.2. A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS: CONCEITO E REQUISITOS

⁵⁸ TÔRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 503.

⁵⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Ibid.*, p. 223.

⁶⁰ SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões como o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, set. 2003, pp. 93-94.

O instituto da troca de informações fiscais previsto no art. 26 do Tratado-modelo da OCDE é a modalidade de assistência administrativa mais utilizada nas convenções que objetivam reprimir a evasão e a elisão tributárias internacionais.

Apesar da elaboração do Modelo da OCDE específico sobre a troca de informações, o texto do art. 26 do Tratado contra bitributação e evasão fiscal “obteve um respaldo muito grande na comunidade internacional e muitos países, membros ou não da OCDE, o utilizaram como texto básico de seus tratados contra a bitributação, formulando as adequações necessárias para cada caso específico”.⁶¹

A troca de informações visa proporcionar ao Estado solicitante condições de, internamente, efetuar o lançamento, a cobrança de créditos e a fiscalização, com base nos dados fornecidos pelo Estado solicitado.

A fim de garantir um mínimo de proteção aos contribuintes e aos Estados participantes do Tratado, a assistência administrativa na modalidade de troca de informações reveste-se de algumas peculiaridade.

Dispõe o art. 26º do Tratado-modelo da OCDE:

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação presumivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou autárquicas locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1º e 2º.

2. Qualquer informação recebida, nos termos do parágrafo 1º, por um Estado contratante, será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança de impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

3. O disposto no número 1 e 2 não poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado contratante a obrigação de:

⁶¹ SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. *Ibid.*, p. 90.

- a) tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;
 - b) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;
 - c) transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.
4. Se, em conformidade com o disposto neste Artigo, forem solicitadas informações por um Estado contratante, o outro Estado Contratante utiliza os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no número 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples fato de estas não se revestirem de interesse para si, no respectivo âmbito interno.
5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

Observa-se da leitura do texto acima transcrito que o objetivo do instituto é promover uma cooperação entre as Administrações Tributárias dos Estados, no sentido de proporcionar a troca de informações de forma eficiente e evitar a ocorrência de evasão ou elisão tributária. Busca-se, assim, uma aproximação entre as administrações estatais para incrementar as atividades de fiscalização e assegurar a observância das normas tributárias internas e daquelas contidas nos Tratados de Direito Internacional.

As trocas de informações, enquanto modalidades de assistência administrativa recíproca, auxiliam o Estado no gerenciamento e controle das atividades dos contribuintes geradoras de rendas transnacionais, bem como facilita a verificação de cumprimento das normas tributárias.⁶²

Nas palavras de Khoury, a troca de informações pode ser definida como sendo o “instrumento pelo qual as autoridades administrativas dos Estados contratantes se obrigam a fornecer informações e dados referentes às operações fiscais de determinado contribuinte a

⁶² TÔRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 670.

fim de aferir se o ato praticado observou as normas que o regem, respeitados os limites previstos no tratado e na ordem interna dos Estados”.⁶³

Para Xavier, são características fundamentais da troca de informações: obrigatoriedade, supletividade, provocação, segredo e especialidade.⁶⁴

De acordo com o autor, a obrigatoriedade significa que a prestação de informações não configura uma faculdade à disposição da autoridade requerida, mas sim uma obrigação convencional.

Já a característica da supletividade refere-se à atuação prévia e sem êxito da autoridade requerente na busca das informações necessárias e de acordo com sua legislação interna, sendo a solicitação de informações o último meio disponível.

Entende o autor ser provocada a solicitação de informações, por considerar apenas a modalidade de assistência por requisição, não se atentando para as demais modalidades de troca de informações.

Considera, ainda, que as informações são secretas, devendo ser prestadas apenas às autoridades encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos que são disciplinados no tratado.

Por fim, no tocante à característica da especialidade, o pedido deve versar apenas sobre um caso específico, não podendo as informações obtidas servir para apuração de casos conexos.

As características acima expostas, descritas por Xavier, embora sejam aferíveis na troca de informações fiscais, não se consideram requisitos indispensáveis para sua configuração. Importante ressaltar que, no procedimento da troca de informações fiscais, o Estado requerido pode se negar a prestar as informações quando verificar que no Estado requerente não foram esgotados todos os meios investigatórios.

⁶³ KHOURY, Laila José Antônio. *Ibid.*, p. 75.

⁶⁴ XAVIER, Alberto. *Ibid.*, p. 842.

Por outro lado, o Estado requerido deve diligenciar para obter as informações solicitadas mesmo que não tenha interesse em tais informações para seus próprios fins fiscais. Contudo, não lhe é imposto o dever de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou, ainda, que não forem captáveis conforme as leis ou os procedimentos normais da administração dos Estados envolvidos.

O caráter sigiloso das informações obtidas deve ser mantido pelo Estado requerente como forma de proteger o contribuinte em sua privacidade. A manutenção do segredo é necessária porque “os contribuintes dispõem de escassos modos de intervenção, ficando a tutela dos seus direitos normalmente remetida às fases sucessivas dos procedimentos, no âmbito dos quais as informações serão utilizadas por parte da Administração requerente”.⁶⁵

A redação do § 5º do art. 26 do Tratado-modelo da OCDE foi introduzida em 2004, destinada a reforçar a prática interpretativa que já vinha sendo aplicada, qual seja, garantir que as restrições impostas pelo § 3º não sejam usadas para impedir a troca de informações detidas pelos bancos ou outras instituições financeiras.

Nos termos do que dispõe o item 19.11 dos comentários ao art. 26, o § 5º estipula que o Estado contratante não pode se recusar a fornecer informações requeridas pelo outro contratante pelo simples fato de as informações serem detidas por um banco ou outra instituição financeira. Assim, o § 5º prevalece sobre o 3º, na medida em que este permitiria, no caso contrário, a recusa em fornecer as informações com base no sigilo bancário.

3.3. AS MODALIDADES DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

⁶⁵ TÔRRES, Heleno. *Ibid.*, p. 677.

Quanto às modalidades de troca de informações tributárias internacionais, é possível a verificação de três formas, utilizadas a depender de cada caso concreto, ficando a cargo da autoridade requerente avaliar qual das formas de troca de informações melhor lhe convém diante de determinada situação fática, podendo inclusive combiná-las entre si.

Ademais, não estão as autoridades administrativas vinculadas estritamente ao rol designado na Convenção, qual seja, troca de informações a pedido, automática e espontânea, sendo estas apenas alternativas para a elaboração dos acordos bilaterais.

3.3.1. Troca de informações a pedido

O modo mais comum de troca de informações é por requisição, ou a pedido, por meio do qual o Estado requerente faz referência específica sobre as informações que pretende obter, indicando precisamente determinado contribuinte ou fatos concretos sobre os quais deseja informação, demonstrando que se esgotaram todas as fontes locais de comprovação e investigação.

Para que haja uma melhor interação entre as autoridades dos Estados envolvidos, quanto mais detalhado e preciso for o pedido de informações, melhor permitirá ao solicitado identificar os atos a serem praticados para atender aos anseios do solicitante.

A obtenção dos dados, quando deles não dispuser a administração pública, deve respeitar a lei interna do Estado requisitado, podendo haver recusa no atendimento da requisição quando o pedido estiver inadequado na formação ou na instrução.

Na requisição de informações, o Estado solicitante suspeita da atividade desenvolvida pelo contribuinte e, a fim de complementar, ratificar ou descartar suas suspeitas, não havendo mais nenhum meio de atuação em seu próprio sistema tributário, solicita informações sobre o

contribuinte em questão ou determinada operação por ele realizada. De posse das informações, comprovando-se a prática de ilícitos tributários, terá a Administração do Estado solicitante subsídios para proceder às medidas cabíveis.

Verifica-se que na troca de informações a pedido, os dados fornecidos pelo Estado solicitado agregam informações a fim de certificar a procedência ou improcedência dos indícios de fraude.

A redação do § 4º destina-se a explicitar a obrigação do Estado requerido em prestar as informações solicitadas, ainda que não tenha interesse nesses dados para seus próprios fins fiscais. Também o § 3º não deve ser invocado para a recusa de informações quando o Estado solicitante delas não tenha interesse.

Apesar de o § 4º somente ter sido incorporado à redação do art. 26 em 2005, o procedimento nele estabelecido já era uma prática decorrente da própria natureza do instituto.

3.3.2. Troca de informações automática

A informação automática, por sua vez, é aquela em que os dados são repassados de um Estado ao outro na rotina de suas atividades e relativas a toda uma categoria de contribuintes ou espécie de tributo. Não está relacionada a nenhuma suspeita em relação a determinado contribuinte ou atividade específica. “Em regra, as informações referem-se aos pagamentos provenientes do Estado fornecedor da informação e aos impostos por este retido na fonte”.⁶⁶

Tem como objeto o repasse sistemático e regular do conjunto de informações específicas sobre a renda ou o capital de um contribuinte. Por meio da troca de informações

⁶⁶ GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on manual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987, p. 351. apud. KHOURY, Ibid., p. 80.

automática é possível o acompanhamento dos atos tributários do contribuinte a fim de detectar qualquer indício de fraude.

Para a aplicação desse tipo de procedimento, é necessário que as administrações tributárias dos Estados contratantes estabeleçam previamente o procedimento a ser desenvolvido para proceder ao fornecimento das informações.

Nos Estados em que se adotam este método, “as informações são transmitidas por meio de formulários padronizados, com a adoção de códigos numéricos comuns aos Estados contratantes para designar os mesmos elementos de rendimento e de capital”⁶⁷, a fim de otimizar o trabalho diminuindo o tempo de processamento das informações e reduzindo custos.

As informações são transmitidas pelo menos uma vez por ano, referentes à mudança de residência, receitas imobiliárias, dividendos, juros, taxas, ganhos de capital ou qualquer outro dado.

Configura um método bem mais elaborado de troca de informações do que aquele realizado a pedido, permitindo um maior controle sobre o contribuinte.

3.3.3. Troca de informações espontânea

Na troca de informações espontânea, um Estado repassa ao outro, independentemente de requisição, as informações a que teve conhecimento no desempenho de suas atividades de fiscalização e que julga ser de interesse daquele outro. Trata-se de uma transmissão mútua de

⁶⁷ KHOURY, Laila José Antônio. *Ibid.*, p. 81.

informações entre os celebrantes do tratado, de maneira espontânea, sempre que no curso do controle das obrigações tributárias for detectada alguma situação suspeita.⁶⁸

Neste tipo de troca de informações, verifica-se que:

o Estado, ao tomar conhecimento de informações que presumam a redução ou a isenção de determinado imposto ou, em ambas as situações, que possam ocasionar o aumento de imposto a ser arrecadado pelo outro Estado; ou ao obter dados referentes a transações comerciais do contribuinte que envolvam mais de um país, podendo resultar em diminuição do imposto; ou, ainda, ao perceber a diminuição da carga tributária decorrente de transferências fictícias entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, por exemplo, deve espontaneamente informar ao Estado interessado no recolhimento e na eventual cobrança do imposto, conforme hipóteses previstas nas alíneas do artigo 7º do modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua.⁶⁹

Dessa forma, sempre que a autoridade administrativa tomar conhecimento de qualquer situação irregular, informará prontamente ao Estado interessado para que este tome as medidas cabíveis, independentemente de qualquer solicitação.

3.4. AS LIMITAÇÕES CONCERNENTES À CLÁUSULA DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

Quanto às trocas de informações, alguns limites devem ser observados para que não haja violação de direitos dos contribuintes nem invasão de competência de um Estado em outro. Assim, o dever de cada Estado de prestar informações pode ser restringido em razão do tributo, da competência e da matéria.

Na limitação em razão do tributo, até o ano 2000, as informações não poderiam ser prestadas se referentes a tributos que não estivessem compreendidos na convenção. Atualmente, a redação do § 1º do art. 26 dispõe que as trocas de informações não se limitam

⁶⁸ STEFANI, Anderson. **A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias**. Artigos, ano XI, n. 98, ago. 2007. Disponível em: <http://www.datavenia.net/artigos/legalidadeintercambiointernacionalinfostrutarios.html>. Acesso em 8 nov. 2007, p. 2.

⁶⁹ KHOURY, Laila José Antônio. *Ibid.*, p. 83.

aos termos dos arts. 1º ou 2º, tendo inovado para fazer constar a exceção decorrente da matéria, possibilitando o pedido de informações referentes a contribuintes não residentes nos Estados contratantes, bem como a tributos não compreendidos na convenção contra dupla tributação.

Quanto ao sujeito passivo, a solicitação de informações em relação ao não residente é polêmica. Gangemi, citado por Heleno Tôrres, afirma que “seria contraditório ampliar o intercâmbio de informações aos não residentes, quando sua finalidade está limitada à execução correta das disposições do tratado, que não se aplicam aos não-residentes”.⁷⁰

No caso do Brasil, sob certas limitações, é possível que a investigação recaia sobre não contribuintes da obrigação investigada, mas que tenham alguma vinculação com a pessoa sob suspeita. É possível, ainda, convencionar de forma diferente sobre as pessoas a serem inseridas na lista de investigados do tratado, por não ser o Modelo vinculativo e permitir a ampliação ou restrição do aspecto subjetivo da cláusula de troca de informações.

A limitação em razão da competência determina não serem os Estados contratantes obrigados a tomar medidas administrativas contrárias à sua prática, por atuar a Administração Pública dentro dos limites da legalidade estrita.

Diante de um pedido de informações, o Estado solicitado, depois de ter verificado que a requisição preenche os requisitos de admissibilidade, tomará as medidas cabíveis para seu cumprimento nos moldes de sua legislação interna, caso não possua de pronto os dados requeridos.

Contudo, em relação às informações detidas por instituições bancárias ou outro estabelecimento financeiro, ainda que protegidas por leis domésticas, não há a possibilidade de recusa na prestação dos dados solicitados conforme previsto no § 5º.

⁷⁰ GANGEMI, apud TÔRRES. Heleno. *Ibid.*, p. 673.

O Brasil sempre fez reservas quanto ao disposto nesse parágrafo, limitando as práticas de cooperação tributária. No caso de informações bancárias, a própria autoridade fiscal brasileira não as possui, não lhe sendo possível responder a um pedido de informações dessa natureza. Necessário o procedimento judicial, com contraditório e ampla defesa, para que seja “quebrado” o sigilo bancário de algum contribuinte.

Apesar da garantia de manutenção do sigilo das informações, a legislação brasileira ainda é muito protetiva, sendo difícil o sucesso na cooperação nos casos de solicitação de informações bancárias.

O fornecimento de informações é, por fim, limitado em razão da matéria quando revelador de segredos comerciais, profissionais, industriais ou de processos comerciais ou industriais, ou, ainda, de informações que sejam contrárias à ordem pública. Nesses casos, fica o Estado requerido autorizado a negar o pedido de informações, o que deverá fazer fundamentadamente.

As limitações aqui apontadas destinam-se a proteger o contribuinte que figura indefeso diante de um pedido de cooperação por troca de informações, muitas vezes sem o conhecimento da solicitação, vindo a saber apenas quando o crédito tributário já fora constituído.

Assim sendo, esses são os contornos da assistência tributária na modalidade de troca de informações que auxilia no combate à evasão e elisão tributária, propiciando o rastreamento das atividades do contribuinte mesmo fora do território originário.

CAPÍTULO 4 – OS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL COM ESTADOS ESTRANGEIROS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A EVASÃO FISCAL

4.1. A TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO TENDÊNCIA DA ATUALIDADE

A transparência tributária apresenta-se como sendo a postura buscada internacionalmente e destinada a combater os esquemas de evasão e elisão fiscal.

Trata-se de uma tendência, intensificada com a crise financeira de 2007, que “se reflete no fortalecimento do Fórum da Transparência e Troca de informações Tributárias, criado pela OCDE, mas que tem a participação de diversos membros não associados daquela organização, como é o caso do Brasil”.⁷¹

Também o G20, grupo dos países com as economias mais importantes do mundo, do qual o Brasil faz parte, vem se empenhando no mesmo sentido. Estabeleceu, na Cúpula de Londres, ocorrida em 2009, a necessidade de serem desempenhadas ações pelos Governos para facilitar a troca de informações tributárias, sem favorecimento ao sigilo bancário.⁷²

Assim, atualmente, toda atuação se refere ao fortalecimento da transparência tributária a fim de combater os ilícitos tributários decorrentes do fluxo de capitais irregulares e de operações sem visibilidade.

O Brasil caminha nessa tendência e já apresenta algumas conquistas. De acordo com Valadão, após a entrada em vigor da Lei 8.021/1990, que eliminou os títulos ao portador, encontra-se o país perfeitamente adequado no que diz respeito ao padrão internacional

⁷¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 4, n. 2, dez./2009, p. 266.

⁷² Id., Ibid., p. 267.

buscado pelo Fórum no tocante à transparência dos detentores dos direitos de propriedade e em relação às operações financeiras e às empresas.⁷³ Contudo, em relação às trocas de informações fiscais, a busca pela transparência somente foi reconhecida pela OCDE em 3/6/2010, no Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, com a inclusão do Brasil na categoria de países que implementaram, de forma substancial, os padrões tributários internacionalmente acordados.

4.2. A CLÁUSULA DE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS NOS TRATADOS CELEBRADOS PELO BRASIL

Seguindo o Modelo de Tratado da OCDE, o Brasil possui 29 acordos em vigor que contemplam a cláusula de troca de informações fiscais. O mais antigo deles data de 1967, tratado celebrado com o Japão para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre rendimentos, que foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto 61.899/1967. É possível listar, ainda, os tratados celebrados com: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Suécia e Ucrânia.

A cláusula de troca de informações fiscais encontra-se prevista em todos os tratados, com as ressalvas de que somente podem ser fornecidas informações às autoridades competentes, mantendo-se o sigilo necessário, não se impondo aos Estados requeridos a obrigação de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação, fornecer informações que não possam ser obtidas com base em sua própria legislação nem na prática de sua

⁷³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Ibid.*, p. 267.

atividade administrativa ou quando a informação for reveladora de segredo comercial, industrial, profissional ou cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Observa-se que nesses tratados em que o Brasil figura como parte, a cláusula de troca de informações fiscais segue o modelo traçado pela OCDE, respeitando-se o art. 26 e as limitações em razão do tributo, da competência e da matéria, nos termos da versão apresentada inicialmente. Os tratados mais recentes, celebrados a partir de 2000, já apresentam uma redação mais complexa, contudo, ainda, não incorporaram em seu texto a redação atualizada do referido artigo.

Ademais, merece destaque a cláusula de troca de informações inserida no Tratado assinado com Portugal, Decreto 4.012/2001. É possível identificar a assistência administrativa por troca de informações fiscais nas três modalidades — a pedido, espontânea e automática —, além da previsão de controle fiscal no estrangeiro e controle fiscal simultâneo, previstos, respectivamente, nos §§ 1º a 5º, como se verifica a seguir:

Artigo 26º

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar esta Convenção ou as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção, em particular para prevenir a fraude ou a evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo disposto no Artigo 1º. As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento, cobrança ou administração dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos, executivos ou punitivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, os métodos e as técnicas apropriadas para as matérias com respeito às quais se efetuarão as trocas de informações, incluídas, quando procedentes, as trocas de informações relativas à evasão fiscal.

2. A autoridade competente de um Estado Contratante poderá enviar à autoridade competente do outro Estado Contratante, independentemente de prévia solicitação, a informação que possua quando:

a) tiver motivos para supor que houve pagamento a menos de imposto resultante da transferência artificial de lucros dentro de um grupo de empresas;

b) do uso de informações anteriormente recebidas do outro Estado Contratante, surgirem novos dados ou antecedentes que sejam de utilidade para a tributação nesse outro Estado Contratante;

c) qualquer outra circunstância leve à suposição de existência de perda de receitas para o outro Estado Contratante.

3. A autoridade competente de um Estado Contratante fornecerá à autoridade competente do outro Estado Contratante, anualmente, mediante prévia identificação dos contribuintes, ou poderá fornecer, mesmo sem a sua prévia identificação, as seguintes informações normalmente prestadas pelos contribuintes:

a) informações respeitantes aos lucros obtidos no seu território por pessoas jurídicas ou estabelecimentos estáveis aí situados, a remeter à autoridade competente do Estado Contratante onde esteja domiciliada a pessoa jurídica associada ou a matriz ou sede;

b) informações sobre os lucros declarados por pessoas jurídicas domiciliadas no primeiro Estado Contratante relativos às operações desenvolvidas no outro Estado Contratante por pessoas jurídicas associadas ou estabelecimentos estáveis;

c) qualquer outro tipo de informação que acordem trocar.

4. A autoridade competente do Estado Contratante requerido poderá autorizar os representantes do Estado Contratante requerente a terem acesso ao primeiro Estado mencionado para os fins de presenciarem, na condição de observadores, a inquirição de pessoas e o exame de livros e registros que sejam realizados pelo Estado requerido.

5. Os Estados Contratantes poderão consultar-se a fim de determinar os casos e procedimentos para a fiscalização simultânea de impostos.

Considera-se "fiscalização simultânea", para os efeitos desta Convenção, um entendimento entre os Estados Contratantes para fiscalizar simultaneamente, cada um em seu território, a situação tributária de uma pessoa ou pessoas que possuam interesses comuns ou associados, a fim de trocar as informações relevantes que obtenham.

6. O disposto nos números anteriores nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante;

c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

7. Para os fins de mútua assistência e recíproco conhecimento em matéria de política fiscal e sistemas tributários de ambos os Estados Contratantes, as respectivas autoridades competentes poderão consultar-se mutuamente e promover o intercâmbio de pessoal qualificado, informações, estudos técnicos e sobre organização administrativa fiscal.

Também o Tratado celebrado com o Chile, Decreto 4.852/2003, que, de acordo com Godoy, apresenta um regime de troca de informações diferenciado, por figurar um pouco mais

amplo que os demais e abranger as instituições financeiras, respeita os limites constitucionais e legais de cada um dos Estados-membros.⁷⁴

ARTIGO 25

Troca de Informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou as do direito interno dos Estados Contratantes relativo aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação nele previsto não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará limitada pelo Artigo 1. As informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma maneira que as informações obtidas com base no direito interno desse Estado e somente poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluídos os tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos pela presente Convenção, das ações declaratórias ou executivas relativas a esses impostos, ou da apreciação dos recursos a elas correspondentes. Referidas pessoas ou autoridades somente utilizarão estas informações para os fins mencionados neste parágrafo.

2. As disposições do parágrafo 1 não poderão, em nenhum caso, ser interpretadas no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de:

a) adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação ou prática administrativa, ou às do outro Estado Contratante;

b) fornecer informações que não poderiam ser obtidas com base na sua própria legislação ou no âmbito de sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;

c) fornecer informações reveladoras de segredos comerciais, industriais, ou profissionais, procedimentos comerciais ou industriais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

3. Não obstante o disposto no parágrafo 2 do presente Artigo, a autoridade competente do Estado Contratante solicitado poderá, observadas as limitações constitucionais e legais, e com base na reciprocidade de tratamento, obter e fornecer informações que possuam as instituições financeiras, procuradores ou pessoas que atuam como representantes, agentes ou fiduciários, da mesma forma que em relação a participações sociais ou a participações acionárias, inclusive sobre ações ao portador.

4. Quando a informação for solicitada por um Estado Contratante em conformidade com o presente Artigo, o outro Estado Contratante obterá a informação solicitada da mesma forma como se se tratasse de sua própria tributação, sem importar o fato de que esse outro Estado, nesse momento, não necessite de tal informação.

Assim, em matéria de cooperação tributária internacional, o Brasil sempre apresentou restrições quanto às cláusulas que autorizavam a quebra de sigilo bancário, mostrando-se

⁷⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Aviso de incêndio: sigilo fiscal e restrições do Brasil ao art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 4, n. 2, dez./2009, p. 297.

alheio aos reclamos de efetiva cooperação e transparência. Atualmente, contudo, o país tem-se atentado à tendência geral de trocas de informações abrangendo os dados bancários.

4.3. TRATADO SOBRE TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS CELEBRADO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Encontra-se em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Decreto Legislativo nº 413/2007, referente ao 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.

Trata-se de um acordo específico sobre troca de informações fiscais, tendo por objeto tributos federais. No caso brasileiro: IR, IPI, IOF, ITR, PIS, COFINS e CSLL. Já no caso dos Estados Unidos: impostos federais sobre a renda, impostos federais sobre a renda da atividade autônoma, impostos federais sobre heranças e doações e impostos federais sobre o consumo.

O intercâmbio de informações pode referir-se a qualquer pessoa, independentemente de ser ela residente ou nacional de uma das partes, sendo ampla a legitimidade passiva.

O acordo visa o intercâmbio de informações a pedido, que deverá ser formulado apenas quando a autoridade requerente estiver impossibilitada de obter as informações de que necessita, devendo formular a solicitação de forma específica, indicando a identidade do contribuinte cuja responsabilidade tributária ou penal está em questão, o período de tempo a que se referem as informações requeridas, a natureza dessas informações, os motivos da solicitação, a declaração quanto à possibilidade de a parte requerente poder obter e fornecer as informações solicitadas caso um pedido similar seja formulado pela requerida, e uma

declaração de que se utilizou de todos os meios razoáveis disponíveis em seu território a fim de obter as informações solicitadas.

Prevê a possibilidade de as informações serem intercambiadas, “independentemente de a Parte requerida delas necessitar para propósitos tributários próprios ou de a conduta sob investigação constituir crime de acordo com as leis da Parte requerida, caso ocorrida em seu território”.⁷⁵

Ademais, autoriza, nos limites da legislação de cada uma das partes, que representantes da autoridade requerente participe da etapa de fiscalização e analise documentos e registros relevantes à informação de que necessita, bem como que formule perguntas ao contribuinte investigado.

Por fim, dispõe, sobre a possibilidade de fiscalizações tributárias no exterior, modalidade de assistência administrativa, e procedimento amigável, bem como ressalta o caráter de confidencialidade das informações mutuamente repassadas e as hipóteses de recusa de pedido.

Referido acordo foi alvo de muitas críticas, sendo levantada sua inconstitucionalidade por permitir ampla ingerência de autoridades estrangeiras no procedimento interno de fiscalização tributária e autorizar o repasse de dados protegidos pelo sigilo fiscal, em violação direta ao direito à intimidade e privacidade.

Na Câmara Federal, o Projeto foi aprovado, em 18/6/2008, pela Comissão de Finanças e Tributação, nos termos do parecer do relator, Deputado Ciro Gomes. Na Comissão de Constituição Justiça e Cidadania, porém, recebeu parecer negativo do relator, Deputado Regis de Oliveira, tendo sido aprovado por maioria de acordo com o parecer do Deputado Flávio Dino, em 11/2/2010. Remetido, em 24/2/2010 ao Senado Federal para apreciação naquela Casa.

⁷⁵ Art. 5, § 1º, do referido Acordo celebrado entre Brasil e Estados Unidos.

CAPÍTULO 5 – O SIGILO BANCÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

5.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Quando surgiram as primeiras instituições bancárias, ainda no Direito Romano, o atrativo era o sigilo sobre as informações financeiras dos clientes. A conduta de guardar segredo desses dados foi tradicionalmente se incorporando às práticas bancárias e perdura até os dias atuais, como mecanismo de segurança das atividades desenvolvidas pelos bancos ou instituições financeiras.

A base legal do sigilo bancário foi durante muito tempo a Lei 4.595 de 31/12/1964, recepcionada pela CF de 1988, que previa em seu art. 38 que as instituições financeiras conservariam sigilo em suas operações ativas e passivas a serviços prestados.

Hoje, o sigilo bancário é entendido como o dever dos bancos de manter segredo sobre as informações e documentos relativos à movimentação financeira de seus clientes, assegurando que informações sobre atividades bancárias realizadas não cheguem ao conhecimento de terceiros.⁷⁶

Quanto à natureza jurídica do sigilo bancário, quatro são as teorias que tentam explicá-lo, não havendo consenso entre os doutrinadores. São elas: teoria do uso, teoria do contrato, teoria do segredo profissional e teoria da obrigação jurídica.

⁷⁶ NORONHA, Marco Antônio Pereira. O sigilo bancário. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 2, n. 11, set./out. 2004. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 119.

Na teoria do uso, a relação de confiança estabelecida com os bancos por meio dos usos e costumes é que fundamentaria o sigilo bancário. Já a teoria do contrato sustenta que o sigilo constituiria um dever acessório decorrente de um contrato com objeto próprio e principal, entre o banco e o cliente. Para a teoria do segredo profissional, o dever de sigilo decorre da própria atividade bancária desenvolvida. E por fim, a teoria da obrigação jurídica entende que o sigilo bancário encontra fundamento em norma legal.⁷⁷

Toda a proteção dispensada ao correntista dificulta a atividade fiscalizadora do ente público do cumprimento das obrigações tributárias, que fica impossibilitado de conferir a veracidade das declarações e recolhimentos realizados pelos contribuintes. A Constituição Federal já assegurou ao fisco a função de fiscalizar e arrecadar tributos, estando inerente à sua competência fiscalizadora o acesso às movimentações financeiras dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Por outro lado, a proteção ao sigilo bancário também acarretaria problemas relacionados à cooperação tributária entre os Estados, pois a cláusula de troca de informações configura o meio mais comum de assistência administrativa internacional contra a evasão e elisão fiscal, prevendo a hipótese de troca de informações bancárias.

No intuito de restringir as práticas ilícitas de minimização tributária e otimizar o sistema arrecadatório da Fazenda Pública, foram elaboradas, em 2001, as Leis Complementares 104 e 105, que dispõem sobre a possibilidade de troca de informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, bem como o acesso às informações bancárias dos contribuintes, pelas autoridades e os agentes fiscais tributários, sem prévia autorização judicial, desde que instaurado prévio procedimento administrativo.

⁷⁷ NORONHA, Marco Antônio Pereira. *Ibid.*, p. 120.

Referidas normas encontraram resistência na doutrina e tiveram sua constitucionalidade questionada por autorizar o fornecimento de informações bancárias a Estados estrangeiros e violar direitos fundamentais.

Os entraves quanto à cooperação tributária apontavam para uma sociedade alheia à dinâmica internacional de desenvolvimento econômico e combate às práticas evasivas fiscais decorrentes dos avanços tecnológicos do período pós-guerra e do estreitamento das relações comerciais no mundo.

5.2.O SIGILO BANCÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA

A CF protege o sigilo de dados como expressão de direitos fundamentais do indivíduo, o que tem gerado dúvidas sobre o alcance dos incs. X e XII do art. 5º em relação ao sigilo bancário.

Esses dispositivos constitucionais encontram-se assim redigidos:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Para alguns autores, a garantia conferida ao sigilo de dados se traduz na proteção quanto à divulgação da informação, do registro, da operação enquanto tais, independentemente da forma como se apresentam, transmitidas ou armazenadas. Para outros, o dispositivo protege apenas o fluxo ou a transmissão de informações e dados.

De acordo com Greco, a afirmação de que a garantia de sigilo seria apenas quanto ao fluxo das informações ou àquelas informações voláteis e impossíveis de ser captadas não

expressa a total abrangência da proteção constitucional porque, para o interessado, é indiferente que as informações divulgadas tenham sido acessadas estática ou dinamicamente.⁷⁸

Nessa linha de raciocínio, o autor entende que a proteção ao sigilo bancário encontra fundamento no inc. XII e que a garantia constitucional, por se referir a um objeto ou a um dado, resguarda tanto as pessoas físicas como as jurídicas, não se colocando o debate quanto a restrições de caráter subjetivo.

Contrariamente, para José Afonso, no inc. XII, “a Constituição está proibindo que se abram cartas e outras formas de correspondência escrita, se interrompa o seu curso e se escutem e interceptem telefonemas”.⁷⁹ A proteção ao sigilo das comunicações de dados pessoais se justificaria a fim de resguardar a esfera íntima do indivíduo.⁸⁰

Ferraz Júnior, corroborando o pensamento de José Afonso, afirma que “o inciso XII (proteção à comunicação de dados) impede o acesso à própria ação comunicativa, mas não dados comunicados”.⁸¹

Por outro lado, há entendimento, inclusive no STF, de que o sigilo bancário estaria protegido pelo inc. X do art. 5º da CF, na medida em que o conhecimento por parte de outras pessoas de dados bancários pode violar a privacidade ou a intimidade do contribuinte. Desta forma, estaria tutelado pelo sigilo bancário aquilo que o é pela privacidade, não sendo permitido aos bancos fornecer informações obtidas em decorrência da sua atividade profissional.⁸²

⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. Sigilo bancário e a lei complementar nº 105/ 01. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, v.1, n. 1, jan./fev. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003, pp. 82-83.

⁷⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 438.

⁸⁰ Id., Ibid., loc. cit.

⁸¹ FERRAZ JÚNIO, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à fruição fiscalizadora do Estado. **Revista dos Tribunais** – Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo, 1 (1): 141-59, out./dez., 1992.

⁸² VALENTE, Christiano Mendes Wolney. A verificação da constitucionalidade do acesso a informações submetidas ao sigilo bancário pela Administração Tributária Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 3, n. 15, maio/jun. 2005. Belo Horizonte: Fórum. 2005, p. 91.

Já aqueles que advogam favoravelmente ao fisco, esclarecem que as informações prestadas pelas instituições bancárias restringem-se a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, não havendo o repasse de nenhum dado que envolva a privacidade ou a intimidade das pessoas, mas tão somente valores globais das operações realizadas no mercado.⁸³

Entende-se que, “num círculo limitado, do dado meramente contábil, não se abre espaço para invasão da intimidade ou privacidade. [...] O dado numérico em si nada revela em relação ao detentor da conta bancária”.⁸⁴

Ademais, o exame de papéis e documentos referentes às operações comerciais do contribuinte para fins de fiscalização do cumprimento da obrigação tributária é inerente à atividade do fisco. No caso de a escrituração dos livros contábeis refletir fielmente as movimentações bancárias do contribuinte não haveria razão para se manter a proteção ao sigilo bancário nem menos temer a fiscalização tributária.⁸⁵

No mesmo sentido, o acesso aos dados bancários do contribuinte pela Administração Fazendária não implicaria a divulgação das informações obtidas, uma vez que essas informações continuariam sigilosas, passando a ser de responsabilidade da autoridade fiscal o cuidado contra sua publicidade, havendo a transformação do sigilo bancário em sigilo fiscal.

Uma coisa é o poder-dever de fiscalizar, a Fazenda Pública não pode ser censurada por exercê-lo. Outra, bem diversa, é a divulgação de fatos inerentes ao contribuinte, conhecidos no exercício da fiscalização. O fisco tem o dever de manter o sigilo.⁸⁶

A própria LC 105/2001 prevê, no § 5º do art. 5º, que as informações relativas às operações financeiras dos usuários de serviços bancários serão conservadas sob sigilo fiscal,

⁸³ VALENTE, Christiano Mendes Wolney. *Ibid.*, p. 91.

⁸⁴ *Id.*, *Ibid.*, p. 92.

⁸⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 6, n. 31, jan./fev. 2008. Belo Horizonte: Fórum. 2008, p. 35.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Sigilo fiscal e dano moral. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 4, n. 24, nov./dez. 2006. Belo Horizonte: Fórum. 2005, p. 31.

na forma da legislação em vigor. Disciplina, ainda, em seu art. 10, que a quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas na LC, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de 1 a 4 anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis. Por fim, no art. 11, responsabiliza “pessoal e diretamente pelos danos decorrentes” o servidor público que se utilizar de qualquer informação bancária obtida sob sigilo.

Não há unanimidade quanto ao alcance dos incs. X e XII do art. 5º da CF em relação ao sigilo bancário. Alguns autores, ainda, descartam qualquer fundamentação constitucional sobre o instituto.

Saraiva Filho destaca que o sigilo bancário não está expressamente assegurado no rol dos direitos individuais e coletivos. Para o autor, “só se pode chegar a indução de que o sigilo bancário estaria incluso nos direitos à intimidade e à privacidade por mera construção interpretativa. Mas a Constituição Brasileira nada diz isto com todas as letras”.⁸⁷

Também, para Ferraz Júnior, não há na Constituição proteção ao sigilo bancário. O fundamento constitucional, se houver, é dado por interpretação. E reforça: “Não há na Constituição Federal em nenhum momento uma expressão que garanta o sigilo bancário”.⁸⁸

Para os autores Saraiva Filho e Ferraz Júnior, o sigilo bancário seria um instrumento de defesa da propriedade contra a curiosidade de terceiros, sendo relativizado em face do interesse público predominante. Só excepcionalmente esses dados bancários poderiam revelar informações sobre a vida privada do contribuinte.

A tentativa de erigir o sigilo bancário a direito constitucional expresso, por meio do Projeto de Emenda Constitucional nº 11/1984, apresentado à Comissão Mista, para alterar o § 9º do art. 153, foi infrutífera.

⁸⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O acesso direto aos dados bancários por parte do Fisco: transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 2, n. 11, set./out.. 2004. Belo Horizonte: Fórum. 2004, p. 71.

⁸⁸ FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. In: Simpósio Internacional sobre sigilo bancário. Brasília, Brasil. 2001.

Em 2005, o Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário 444.197/RS, publicado em 12/4/2005, afirmou, em decisão monocrática, que a questão da quebra de sigilo bancário é afeta à lei infraconstitucional.

Ainda, em torno da polêmica acerca do sigilo bancário, a doutrina é divergente quanto à necessidade ou não de autorização judicial para que haja sua “quebra”.

Observa-se que a LC 105/2001 revogou expressamente o art. 38 da Lei 4.595/1945. A nova disposição legal que dispensa a prévia autorização judicial, editada no intuito de por em prática políticas de combate à evasão fiscal, foi questionada quanto à sua constitucionalidade. Um dos argumentos apresentados foi de que a dispensa da autorização judicial para se proceder à quebra do sigilo bancário violaria a garantia constitucional do devido processo legal.

Para Ferreira o combate à corrupção deve ser forte e implacável dentro dos limites constitucionais, que exige prévia autorização do Judiciário no caso de suspeitas de violação das regras fiscais.⁸⁹

Há, ainda, argumentação no tocante à necessidade de autorização judicial prévia para a quebra do sigilo bancário como forma de conter abusos e arbitrariedades do fisco, uma vez que, ao mesmo tempo em que requisita informação, é interessado na suposta investigação.

Noronha, por sua vez, entende que todos esses argumentos contêm equívoco, sendo a participação do Judiciário somente obrigatória quando há efetiva lesão ou ameaça a direitos.

Esclarece o autor que:

... a solicitação, pela Administração Tributária, de informações sobre operações bancárias do contribuinte é um ato administrativo vinculado que visa realizar a função precípua do Fisco, outorgada pela Constituição, que é o poder de tributar; dentro do qual está inserido o de fiscalizar, e, portanto, deve dispensar autorização judicial prévia para ser praticado, estando no âmbito de competência da própria administração que representa o Poder Executivo.⁹⁰

⁸⁹ FERREIRA, Moreira. CNI entra com a nova ADIn contra quebra do sigilo bancário. *Jus Navigandi*. apud. NORONHA, Marco Antônio Pereira. Ibid. p. 144.

⁹⁰ NORONHA, Marco Antônio Pereira. Ibid., p. 145.

No mesmo sentido da constitucionalidade da LC 105/01, há orientação de que, durante o procedimento administrativo para lançamento tributário, não há falar em contraditório ou ampla defesa por tratar-se de uma fase inquisitória. O STJ, no julgamento no REsp 1.134.665/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado em 18/12/2009, firmou o entendimento de que “a quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário não extinto, é autorizada pela Lei 8.021/1990 e pela LC 105/2001, normas procedimentais de aplicação imediata”.

Cinco Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram propostas no STF em relação à LC 105/2001, porém até a presente data não houve nenhum pronunciamento, liminar ou meritório, sobre o tema. Apenas foi determinado o apensamento das ADIs pelo então relator Ministro Sepúlveda Pertence, em 2001, a fim de propiciar o julgamento conjunto das ações.

Como forma de resolver o impasse acima demonstrado, qual seja, o dever da administração fazendária de fiscalizar o cumprimento da obrigação fiscal pelo contribuinte e a proteção ao sigilo bancário, o STF vem aplicando a técnica da ponderação dos princípios constitucionalmente protegidos.

5.3. A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO

A matéria aqui tratada acerca da quebra de sigilo bancário já foi objeto de apreciação nos tribunais superiores. O STF tem entendido que a quebra do referido sigilo viola a regra constitucional do inc. X do art. 5º da CF, que protege a privacidade e a intimidade da pessoa. Vê nas informações bancárias conteúdo de caráter pessoal e privativo que, uma vez revelado, expõe a privacidade do contribuinte; o que é vedado constitucionalmente. Contudo, reconhece

que o sigilo bancário não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade pública e privada.

A Ministra Cármen Lúcia, no julgamento do RE 461.366-2/DF, apresentou uma distinção entre privacidade e intimidade a fim de evitar equívocos quanto à exata proteção conferida pelo sigilo bancário.

Segundo a Ministra, o sigilo encontra sua fundamentação no inc. X, no tocante à proteção relativa à privacidade, e não à intimidade. Define a privacidade como sendo o que não se dá a público. O contrário de privacidade seria a publicidade.

Sustenta que intimidade vem de íntimo, de alma. Nesse contexto, a empresa, por não possuir alma, não poderia invocar a proteção do sigilo na intimidade. Porém, o sigilo bancário também é instrumento de proteção das pessoas jurídicas e, para tanto, deve se pautar na proteção da privacidade. Acrescenta, ainda, que no referido inciso é possível distinguir o segredo do “ser”, que é absoluto, do segredo do “ter”, que é relativo, enquadrando os dados bancários no sigilo do ter.

A Corte Suprema entende que o sigilo bancário não é absoluto, devendo ceder todas as vezes que as transações bancárias forem reveladoras de ilicitude, porque não pode o cidadão, sob a alegada proteção das garantias fundamentais, cometer ilícito. O Estado, no seu papel fiscalizador, deve dispor de meios para reprimir essas práticas.

De acordo com o Ministro Carlos Brito, no julgamento do mesmo recurso, quando a Constituição trata do poder de fiscalização do Estado, como agente normativo e regulador da atividade, usou a palavra fiscalização no sentido de ver, examinar, manusear, manipular, examinar. Para o Ministro, diferente de fiscalizar é a conduta de divulgar esses dados, quebrar a sua confiabilidade de modo a violar a privacidade das pessoas. Uma coisa é dispor dos dados, outra, é divulgá-los.

O Ministro Sepúlveda Pertence, delimitando o campo da controvérsia em relação ao sigilo bancário, afastou expressamente a possibilidade de invocação do inc. XII, que nada diz respeito ao tema.

Assim, no entendimento do STF, a quebra do sigilo viola o direito fundamental à privacidade, que, por não ser absoluto, cede diante da prática de ilícitos pelo correntista. A averiguação e fiscalização dos ilícitos ficam a cargo da Administração Pública, que não pode ser impedida de exercer seu *mínus*. Desta forma, é possível que haja a quebra do sigilo bancário para facilitar a atuação do fisco e conter práticas de sonegação fiscal, sendo vedada a posterior divulgação das informações bancárias recebidas.

Por fim, ressalta aquela Corte que o caráter absoluto do sigilo bancário empobrece a funcionalidade da CF e fragiliza o sistema por ela concebido, inclusive no plano da moralidade.

Como forma de operacionalizar as situações de quebra do sigilo bancário, o STF se utiliza da técnica da ponderação ou harmonização dos princípios, ou, como ainda é chamado, princípio interpretativo da concordância prática, em que se evita a total aniquilação de um bem jurídico em prol de outros.

Diante do caso concreto, são verificados os bens jurídicos em conflitos contidos no âmbito de cada norma e a solução é dada preservando-se um mínimo de situação da vida sob a tutela dos direitos restringidos.⁹¹

Aqui, visualiza-se o conflito entre a norma que dispõe sobre a competência da Administração Pública para fiscalizar, cobrar e executar tributos e a proteção conferida ao sigilo bancário, que se desdobra no conflito entre o princípio da isonomia, que busca a verificação da capacidade contributiva, e o princípio da liberdade, de ocultar informações, sendo uma liberdade negativa.

⁹¹ VALENTE, Christiano Mendes Wolney. *Ibid.*, p. 100.

Com a harmonização das normas, é possível o sacrifício da norma de proteção do sigilo bancário. Este seria preservado como regra, e haveria a possibilidade de quebra em situações de exceção.

Ao fisco seriam repassadas informações bancárias quando solicitadas, que permaneceriam sob sigilo, transformando-se, assim, em sigilo fiscal. O preceito fundamental da liberdade negativa seria preservado, em razão de as informações continuarem sigilosas.

Por meio da harmonização dos princípios constitucionais, viabilizando-se o acesso do fisco às informações bancárias dos contribuintes, o sigilo bancário deixará de ser instrumento de proteção dos sonegadores e de injustiças sociais, visto que maior parte das riquezas dos contribuintes transita pelos bancos. Vedar o acesso do fisco a essas informações seria ignorar a ocorrência dos próprios fatos geradores dos tributos, fazendo depender a arrecadação tributária da mera boa vontade dos sujeitos passivos.⁹²

Como já exposto, para o STF, o sigilo bancário possui proteção constitucional pautada no inc. X do art. 5º da CF. Como toda norma constitucional, segue a regra da relativização diante de interesses conflitantes que, no caso específico, são os princípios da isonomia e da liberdade, devendo prevalecer o interesse público sobre o individual. O sigilo bancário cede diante do interesse do fisco em investigar as contas dos contribuintes a fim de promover a isonomia na esfera da tributação e auxiliar na contenção de práticas evasivas.

O STJ também segue o posicionamento proferido pelo STF. Aduz que a proteção da privacidade do cidadão, na qual se inserem os sigilos bancário e fiscal, envolve uma garantia constitucional relativa, somente afastada pelo critério da proporcionalidade e da efetiva necessidade da medida de constrição.

⁹² VALENTE, Christiano Mendes Wolney. *Ibid.*, p. 105.

Por vezes, confunde intimidade com privacidade, quando dispõe que “o sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.”⁹³

Grande destaque tem tido o STJ, com as autorizações de quebra de sigilo bancário, em cartas rogatórias. A medida é concedida como forma de conter práticas de evasão e elisão fiscal e lavagem de dinheiro, sendo, ainda, importante instrumento de cooperação jurídica internacional.

No julgamento da CR 438/BE, o Ministro Relator Luiz Fux dispôs que o STJ, com a nova competência que lhe foi atribuída pela EC 45/2004, deve se atentar às necessidades da cooperação internacional, em especial no combate ao crime organizado transnacional, e possibilitar aos demais Estados estrangeiros a investigação de organizações criminosas, mediante a concessão do *exequatur* de cartas rogatórias para esse fim.

Compartilham os tribunais superiores o mesmo entendimento quanto à fundamentação constitucional do sigilo bancário, bem como do seu caráter relativo diante de situações que sugerem a prática de ilícitos. Com bastantes restrições, reconhecem na quebra do sigilo bancário uma forma de combater as práticas de evasão e elisão fiscal desenvolvidas internamente e no estrangeiro.

5.4. A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E O ESTADO BRASILEIRO

O aumento das práticas de evasão e elisão fiscal é decorrência direta da globalização econômica e compõe um dos problemas tributários desencadeado pelo intenso fluxo de

⁹³ Trecho extraído do voto proferido no RESP 792.812/RS.

capitais e pela volaticidade da moeda, tendo como consequência a minimização da arrecadação pela Fazenda.

De acordo com a OCDE, o intercâmbio de informações configura o principal instrumento de combate às práticas evasivas e elisivas. No art. 26 do Tratado-modelo da OCDE contra a dupla tributação internacional, aparece a cláusula de troca de informações fiscais entre as autoridades administrativas estatais, que impõe o dever de fornecimento das informações necessárias para o cumprimento do próprio tratado e das leis internas dos países contratantes.

Na Conferência Internacional de combate à evasão e à elisão, ocorrida em Paris, em 21/10/2008, dezessete países se reuniram para discutir a necessidade de uma maior transparência nas trocas de informações fiscais e efetivação dos tratados de cooperação tributária como instrumento de luta internacional contra a fraude fiscal e a evasão.

No caso brasileiro, contudo, a excessiva proteção conferida pela CF ao sigilo bancário fere os anseios da OCDE quanto à efetividade da cláusula de troca de informações, uma vez que pode vir a engessar o país nas tratativas para celebração de acordos bilaterais tributários que contenham a referida cláusula de cooperação.

Pela sistemática do Tratado-modelo da OCDE de não vincular obrigatoriamente os países contratantes aos seus termos, servindo apenas como molde para a celebração de tratados contra a dupla tributação e evasão fiscal, o art. 26, que dispõe sobre a cláusula de troca de informações fiscais “faz prevalecer o direito interno dos Estados, com respeito ao sigilo bancário, o que efetivamente representa um problema para o desenvolvimento da cooperação internacional”.⁹⁴

Ademais, não se concebe a hipótese de celebração de um tratado contendo cláusulas que não serão cumpridas por uma das partes, em razão de limitações legislativas internas. A

⁹⁴ SOUSA, Sérgio Augusto G. Pereira de. *Ibid.*, p. 92.

celebração de tratado contendo cláusula de troca de informações fiscais pressupõe transparência e cooperação entre os países contratantes na busca da eliminação das práticas evasivas.

Para Xavier, “os preceitos que na ordem interna garantem o sigilo fiscal não podem prevalecer contra o dever de troca de informações assumido em via convencional”.⁹⁵

O tratado representa o acordo formal celebrado entre sujeitos de direito internacional público e destina-se à produção de efeitos jurídicos⁹⁶. Uma vez ratificado, já começa a produzir efeitos perante a comunidade internacional e, depois de incorporado ao ordenamento jurídico pátrio, passa a obrigar internamente.

A antinomia porventura existente entre as normas internas ordinárias e as normas convencionais pode ser resolvida com base no art. 98 do CTN. Com a evolução dos estudos doutrinários, pacificou-se o entendimento de que o CTN, apesar de originariamente ter sido promulgado como lei ordinária, após a CF/88, foi recepcionado como LC, a teor do disposto em seu art. 146. Por outro lado, o STF, no julgamento do RE 80.004/77, reconheceu serem os tratados incorporados no ordenamento jurídico com força de lei federal, sendo eventuais conflitos resolvidos pelos critérios da anterioridade e especialidade.

Contudo, os tratados tributários internalizados se sobrepõem à legislação ordinária infraconstitucional, por serem recepcionados com *status* de lei complementar.

Dessa forma, um tratado celebrado pelo Brasil que contemple a cláusula de troca de informações fiscais não pode ceder diante da legislação ordinária que protege o sigilo bancário. No âmbito internacional, espera-se dos países uma postura de combate às práticas de minimização tributária, que tem como principal instrumento a cooperação entre as Administrações Fazendárias.

⁹⁵ XAVIER, Sérgio Augusto G. Pereira de. *Ibid.*, p. 844.

⁹⁶ REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21.

Apesar de a jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhecer excepcionalmente a possibilidade de quebra de sigilo bancário, a polêmica acerca da necessidade de autorização judicial para o fornecimento de informações bancárias, bem como a excessiva proteção desses dados, faziam do Brasil um país pouco cooperante porque aquém das expectativas dos países integrados economicamente.

Os contribuintes não têm nenhum direito de impedir o fisco de cumprir o seu dever de fiscalizar e tributar corretamente, respeitados os direitos individuais pertinentes, sendo sempre possível a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades que indiquem substância contributiva.⁹⁷

A tese da ponderação de direitos para possibilitar a “quebra do sigilo bancário”, desenvolvida no âmbito dos Tribunais Superiores, não corresponde à posição de vanguarda esperada pela comunidade internacional no combate aos ilícitos tributários. Trata-se de uma técnica utilizada para justificar e possibilitar o conhecimento dos dados bancários e a troca de informações fiscais que não se compatibiliza com as necessidades atuais de cooperação efetiva e transparente.

São vários os tratados contra dupla tributação e evasão fiscal celebrados pelo Brasil. Todos contemplam a cláusula de troca de informações fiscais, mas o reconhecimento internacional de país efetivamente cooperante, com implementação substancial da cláusula de trocas de informações fiscais, somente ocorreu em 3/6/2010, com a sua inclusão na lista da OCDE de jurisdições que implementaram os padrões tributários internacionalmente acordados.

Assim, apesar da jurisprudência dos Tribunais Superiores quanto à proteção ao sigilo bancário e da indefinição quanto à constitucionalidade ou não da LC 105/2001, o Brasil, no campo internacional, superou barreiras e foi reconhecido, no último relatório elaborado pela

⁹⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Ibid.*, p. 82.

OCDE, no Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários, como sendo um país cujos padrões tributários internacionalmente acordados encontram-se implementados de forma substancial.

CONCLUSÃO

No presente estudo, verificou-se que o processo de globalização provocou, inicialmente, uma oneração na carga tributária dos contribuintes, que eram obrigados a arcar com a arrecadação de mais de um sistema tributário, em decorrência de um mesmo fato gerador, em um mesmo lapso temporal. A diversidade existente entre os sistemas tributários de cada país fez surgir as situações de dupla tributação, que evoluíram para a intensificação das práticas de evasão e elisão fiscais, como forma de reaver a competitividade econômica e aumentar os lucros.

Ao contribuinte não é exigido o pagamento excessivo de tributos, sendo-lhe permitido a organização de seus negócios a fim reduzir a carga tributária. Porém, as práticas de evasão e elisão fiscais, apesar de se aproximarem muito do instituto de economia de tributo, são totalmente condenáveis por provocarem o desequilíbrio do sistema tributário dos Estados.

Observou-se que o Tratado-modelo da OCDE de tributação da renda e do patrimônio surgiu como orientador dos países na celebração de tratados bilaterais, uma vez que as medidas internas de contenção das práticas ilícitas de minimização tributárias mostravam-se insuficientes. A cooperação tributária, assim, seria o caminho para a resolução do problema tributário global.

A cláusula de troca de informações fiscais, prevista no art. 26 do Tratado-modelo da OCDE, foi reconhecida como sendo a principal forma de solução dos problemas tributários ligados à evasão e elisão. De acordo com o dispositivo, a cooperação internacional na modalidade de troca de informações depende do fornecimento de dados sobre os tributos definidos no tratado e em relação aos contribuintes de um ou outro Estado, partes no tratado. A forma mais comum de solicitação das informações tributárias é a requisição, que deve ser feita especificando-se o contribuinte ou fatos concretos e demonstrando-se terem sido

esgotados todos os meios de investigação no Estado solicitante. As informações obtidas devem ser mantidas sob sigilo.

Na Conferência Internacional de combate à evasão e à elisão, ocorrida em Paris, em 21/10/2008, reforçou-se a necessidade de uma maior transparência nas trocas de informações fiscais e a efetivação dos tratados de cooperação tributária como instrumento de luta internacional contra a fraude fiscal e a evasão.

No Brasil, contudo, a cooperação tributária internacional, por meio do fornecimento de informações, principalmente dados bancários, encontra resistência no ordenamento jurídico interno. A legislação brasileira protege o sigilo bancário, havendo, inclusive, interpretação dos Tribunais Superiores no sentido da sua proteção constitucional.

O sigilo bancário é reconhecido pelo STF com *status* de direito fundamental, previsto no art. 5º, X, da CF, e sua quebra corresponderia à violação do direito à privacidade. Contudo, conforme orientação deste Tribunal, por não haver prevalência de um princípio constitucional sobre outro, no caso de conflito, utiliza-se a técnica da ponderação de princípios, analisando o caso concreto e decidindo sobre a prevalência de um princípio em detrimento do outro.

Ademais, a doutrina reclama a necessidade de autorização judicial para a quebra de sigilo bancário, levantando a inconstitucionalidade da LC 105/2001, que revogou, expressamente, o art. 38 da Lei 4.595/1945, e dispensou a autorização do Poder Judiciário.

Foram apresentados argumentos favoráveis e contrários à LC 105/2001, mas até o momento não houve pronunciamento do STF sobre o pedido de declaração de inconstitucionalidade da norma.

Assim, foi possível compreender que, apesar de a legislação brasileira em relação ao sigilo bancário não se apresentar de forma transparente e integrada, o Brasil, atendendo às orientações da OCDE, superou barreiras e foi reconhecido, em 3/6/2010, no Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários como sendo um país cujos

padrões tributários internacionalmente acordados encontram-se implementados de forma substancial.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. O planejamento tributário e o direito privado. São Paulo: Quartier Latin. 2007, 432 p.

ARAÚJO, Nádía de. **Direito Internacional Privado: teoria e prática brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, 620 p.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre a dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]:IBDT, 1992, 175 p.

_____. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 3, n. 13, jan./fev. 2005. Belo Horizonte: Fórum, 2005, pp. 27-40.

_____. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. **Jus navigandi**. Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1611>>. Acesso em: 14 out. 2008.

BRANDÃO, Carlos. Evolução do “Estado” no mundo globalizado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coo.). **O Estado do futuro**. São Paulo: Pioneira, 1998, 214 p.

BRASIL. **Lei Complementar n. 104**, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp104.htm>>. Acesso em: 8 mar. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 105**, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp105.htm>>. Acesso em: 8 mar. 2010.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 461.366-2/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 3/8/2007**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 23: ago. 2008.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **CR 438/BE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 15/8/2007**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 23 ago. 2008.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA; **REsp 792.812/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13/3/2007**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 8 mar. 2010.

CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Ed. Almedina, 1998, 746 p.

CASTRO, Aldemário Araújo. A constitucionalidade da transferência do sigilo bancário para o fisco preconizada pela Lei Complementar nº 105/2001. **Mundo Jurídico**. Brasília, jun. 2005. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=15>. Acesso em: 3 mai. 2009.

CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1., 1998, Vitória. **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: M Limonad, 1998, 871 p.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O Direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, 148 p.

DIPP, Gilson Langaro. Carta Rogatória e Cooperação Internacional. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 38, pp. 39-43, jul./set. 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, 147 p.

DREIFUSS, René Armand. **A época das perplexidades: mundialização, globalização e planetarização: novos desafios**. Petrópolis: Ed. Vozes, 1996, 350 p.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2002, 359p.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à fruição fiscalizadora do Estado. **Revista dos Tribunais – Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, 1 (1): 141-59, out./dez., 1992.

_____. Simpósio Internacional sobre sigilo bancário. Brasília, Brasil. 2001.

GIDDENS, Anthony. A roda da redescoberta. In: **Isto É**, n. 1.658, pp. 7-11, jul., 2001.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Aviso de incêndio: sigilo fiscal e restrições do Brasil ao art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico — OCDE. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 4, n. 2, pp. 283-309, dez./2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, 495 p.

_____. Sigilo bancário e a Lei Complementar nº 105/ 01. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, v.1, n. 1, jan./fev. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003, pp. 82-89.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, 159 p.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: análise e ética**. Curitiba: Juruá, 2002, 113 p.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, 346 p.

KHOURY, Laila José Antônio. **A troca de informações e a redução da evasão e da elisão tributária internacional**. 2006. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. v. 1. São Paulo: Dialética, 1995, pp. 47-55.

_____. Sigilo fiscal e dano moral. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 4. n. 24, nov./dez. 2006. Belo Horizonte: Fórum. 2005, pp. 31-32.

MADRUGA, Antenor. O Brasil e a jurisprudência do STF na Idade Média da cooperação jurídica internacional. In: MACHADO, Máira e REFINETTI, Domingos Fernando (Org.). **Lavagem de dinheiro e Recuperação de Ativos: Brasil, Nigéria, Reino Unido e Suíça**. São Paulo: Quatier Latin, 2006, 279 p.

MAILLARD, Jean de. L'aveneir du crime. Flammarion, 1997, p. 58, apud: RODRIGUES, Anabela Miranda. Globalização e crime. In: COSTA, José de Faria e SILVA, Marco Antonio Marques da. (Coo.). **Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais — Visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, 1.215 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 77, n. 638, pp. 30-41, dez., 1988.

MARTON, Ronaldo. Reflexões sobre a sonegação tributária. In: MEDEIROS, Antonio Paulo Cachapuz. (Org.). **Perspectivas Contemporâneas do Direito**. Brasília: Universa, 2004, pp. 236/277.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito constitucional interpretado. Uma introdução: Constituição de 1988 revista em 1994**. 2 ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MIRANDA, Napoleão. Globalização, soberania nacional e direito internacional. In: **Revista do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal**. Ano VII, pp. 86-94, dez., 2004.

NORONHA, Marco Antônio Pereira. O sigilo bancário. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, ano 2, n. 11, set./out. 2004. Belo Horizonte: Fórum, 2004, pp. 111-152.

OHMAE, Kenichi. Empresas Godzilla e as economias regionais. **HSM Management**, 46, set. out. 2004, ano 8. v. 4.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, 628 p.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O acesso direto aos dados bancários por parte do Fisco: transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 2, n. 11, set./out.. 2004. Belo Horizonte: Fórum. 2004, pp. 63-109.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. Violência simbólica e sonegação fiscal: falácia pós-moderna. In: **Revista de estudos criminais**. v. 4, n. 13, pp. 77-80, Porto Alegre: 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. In: COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo e BONILHA, Paulo Celso Bergostrom. (Coord.). **Direito Tributário Atual**. n. 18. São Paulo. Dialética. 2004, pp. 52-75.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 6, n. 31, jan./fev. 2008. Belo Horizonte: Fórum. 2008, pp. 29-36.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento tributário: aspectos éticos e práticos**. São Paulo: Leud, 2002, 175 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005, 924 p.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões como o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, set. 2003, pp. 89-103.

STEFANI, Anderson. **A legalidade do intercâmbio internacional de informações tributárias**. Artigos, ano XI, n. 98, ago. 2007. Disponível em: <<http://www.datavenia.net/artigos/legalidadeintercambiointernacionalinfostrutarios.html>>. Acesso em: 8 nov. 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, 510 p.

_____. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, 667 p.

_____. **Pluritributação internacional sobre a renda de empresas**. 2 ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, 846 p.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 430-434.

_____. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo. (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro. Renovar: 2003, 267 p.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Universidade Católica de Brasília, Brasília, v. 4, n. 2, pp. 261-282, dez./2009.

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. A verificação da constitucionalidade do acesso a informações submetidas ao sigilo bancário pela Administração Tributária Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. ano 3, n. 15, pp. 87-114, mai./jun. 2005. Belo Horizonte: Fórum. 2005.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6 ed., atual. – Rio de Janeiro: Forense. 2004, 908 p.

ANEXO I

MODELO DA OCDE DE TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO

**ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON
INCOME AND ON CAPITAL**

[As they read on 17 July 2008]

SUMMARY OF THE CONVENTION

TITLE AND PREAMBLE

CHAPTER I

Scope of the Convention

Art. 1 Persons Covered

Art. 2 Taxes covered

CHAPTER II

Definitions

Art. 3 General definitions

Art. 4 Resident

Art. 5 Permanent establishment

CHAPTER III

Taxation of income

Art. 6 Income from immovable property

Art. 7 Business profits

Art. 8 Shipping, inland waterways transport and air transport

Art. 9 Associated enterprises

Art. 10 Dividends

Art. 11 Interest

Art. 12 Royalties

Art. 13 Capital gains

Art. 14 [Deleted]

Art. 15 Income from employment

Art. 16 Directors' fees

Art. 17 Artistes and sportsmen

Art. 18 Pensions

Art. 19 Government Service

Art. 20 Students

Art. 21 Other income

CHAPTER IV

Taxation of capital

Art. 22 Capital

CHAPTER V

Methods for elimination of double taxation

Art. 23 A Exemption method

Art. 23 B Credit method

CHAPTER VI

Special provisions

Art. 24 Non-discrimination

Art. 25 Mutual agreement procedure

Art. 26 Exchange of information

Art. 27 Assistance in the collection of taxes

Art. 28 Members of diplomatic missions and consular posts

Art. 29 Territorial extension

CHAPTER VII

Final provisions

Art. 30 Entry into force

Art. 31 Termination

TITLE OF THE CONVENTION

Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital¹

PREAMBLE TO THE CONVENTION²

CHAPTER I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A):

b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

¹ States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.

² The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both contracting States.

CHAPTER II DEFINITIONS

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

- a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
- b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
- c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
- d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively

an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;

e) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

f) the term "competent authority" means:

(i) (in State A):

(ii) (in State B):

g) the term "national", in relation to a Contracting State, means:

(i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and

(ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;

h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Article 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes

that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

CHAPTER III

TAXATION OF INCOME

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.

4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.
4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.
5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.
6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.
7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

Article 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;

b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is

borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships,

aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

[*Article 14* - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]

[Deleted]

Article 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16

DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 17

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television

artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Article 18

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 19

GOVERNMENT SERVICE

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:

(i) is a national of that State; or

(ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. a) Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.

3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

*Article 21***OTHER INCOME**

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

CHAPTER IV**TAXATION OF CAPITAL***Article 22***CAPITAL**

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

CHAPTER V**METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION***Article 23 A***EXEMPTION METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting

State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

Article 23 B

CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

CHAPTER VI

SPECIAL PROVISIONS

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the

taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national.

The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of

taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.¹

Article 26

EXCHANGE OF INFORMATION

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.

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

¹ In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 65 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 74 of that Commentary, however, other States may be able to agree to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals.

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.

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*).

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.

Article 27

ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES¹

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of 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 this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of

¹ In some countries, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of assistance envisaged under this Article or may require that this type of assistance be restricted, e.g. to countries that have similar tax systems or tax administrations or as to the taxes covered. For that reason, the Article should only be included in the Convention where each State concludes that, based on the factors described in paragraph 1 of the Commentary on the Article, they can agree to provide assistance in the collection of taxes levied by the other State.

its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first-mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be a) in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or

b) in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article 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 carry out measures which would be contrary to public policy (*ordre public*);

c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;

d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

Article 28

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Article 29

TERRITORIAL EXTENSION¹

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.
2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

CHAPTER VII

FINAL PROVISIONS

Article 30

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at as soon as possible.
2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:
 - a) (in State A):
 - b) (in State B):

Article 31

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a) (in State A):

¹ The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

b) (in State B):

TERMINAL CLAUSE¹

¹ The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

ANEXO II

MODELO DA ONU DE TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO

**ARTICLES OF THE UNITED NATIONS MODEL DOUBLE TAXATION
CONVENTION BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES**

United Nations 2001

SUMMARY OF THE CONVENTION

Title and Preamble

CHAPTER I

Scope of the Convention

Article 1 Persons covered

Article 2 Taxes covered

CHAPTER II

Definitions

Article 3 General definitions

Article 4 Resident

Article 5 Permanent establishment

CHAPTER III

Taxation of income

Article 6 Income from immovable property

Article 7 Business profits

Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport
(alternative A)

Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport
(alternative B)

Article 9 Associated enterprises

Article 10 Dividends

Article 11 Interest

Article 12 Royalties

Article 13 Capital gains

Article 14 Independent personal services

Article 15 Dependent personal services

Article 16 Directors' fees and remuneration of top-level managerial
officials

Article 17 Artistes and sportspersons

Article 18 Pensions and social security payments (alternative A)

Article 18 Pensions and social security payments (alternative B)

Article 19 Government service

Article 20 Students

Article 21 Other income

CHAPTER IV

Taxation of capital

Article 22 Capital

CHAPTER V

Methods for elimination of double taxation

Article 23 A Exemption method

Article 23 B Credit method

CHAPTER VI

Special provisions

Article 24 Non-discrimination

Article 25 Mutual agreement procedure

Article 26 Exchange of information

Article 27 Members of diplomatic missions and consular posts

CHAPTER VII

Final provisions

Article 28 Entry into force

Article 29 Termination

TITLE OF THE CONVENTION

Convention between (State A) and (State B) with respect to taxes on income and on capital¹

PREAMBLE OF THE CONVENTION²

Chapter I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

(a) (in State A):

¹ States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.

² The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedures of the contracting States.

(b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of significant changes made to their tax law.

**CHAPTER II
DEFINITIONS**

**Article 3
GENERAL DEFINITIONS**

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

(a) The term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;

(b) The term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;

(c) The terms “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;

(d) The term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

(e) The term “competent authority” means:

(i) (In State A):

(ii) (In State B):

(f) The term “national” means:

(i) Any individual possessing the nationality of a Contracting State

(ii) Any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State.

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

**Article 4
RESIDENT**

1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of incorporation, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.

This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

(a) He shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

(b) If the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

(c) If he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

(d) If he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5 PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

(a) A place of management;

(b) A branch;

(c) An office;

(d) A factory;

(e) A workshop;

(f) A mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. The term “permanent establishment” also encompasses:

(a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;

(b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

(a) The use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise;

- (b) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display;
- (c) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- (d) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- (e) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character.
- (f) The maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies — is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, if such a person:

(a) Has and habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or

(b) Has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.

6. Notwithstanding the preceding provisions of this article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies.

7. An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, and conditions are made or imposed between that enterprise and the agent in their commercial and financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph.

8. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

Chapter III

TAXATION OF INCOME

Article 6 INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall also apply to income derived from the direct use, letting or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

Article 7 BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere. However, no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission, for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of

interest on moneys lent to the permanent establishment. Likewise, no account shall be taken, in the determination of the profits of a permanent establishment, for amounts charged (otherwise than towards reimbursement of actual expenses), by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the head office of the enterprise or any of its other offices.

4. In so far as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this article.

5. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

6. Where profits include items of income which are dealt with separately in other articles of this Convention, then the provisions of those articles shall not be affected by the provisions of this article.

(NOTE: The question of whether profits should be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods and merchandise for the enterprise was not resolved. It should therefore be settled in bilateral negotiations).

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

Article 8 (alternative A)

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or a boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 8 (alternative B)

1. Profits from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
2. Profits from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated unless the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the over-all net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by ___ per cent. (The percentage is to be established through bilateral negotiations).
3. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.
5. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9 ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where:
 - (a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or (b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.
2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Convention and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other.
3. The provisions of paragraph 2 shall not apply where judicial, administrative or other legal proceedings have resulted in a final ruling that by actions giving rise to an adjustment of profits under paragraph 1, one of the enterprises concerned is liable to penalty with respect to fraud, gross negligence or wilful default.

Article 10 DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

(a) ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 10 per cent of the capital of the company paying the dividends;

(b) ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends in all other cases. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term “dividends” as used in this article means income from shares, “jouissance” shares or “jouissance” rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except in so far as such dividends are paid to a resident of that other State or in so far as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment or a fixed base situated in that other State, nor subject the company’s undistributed profits to a tax on the company’s undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11 INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ per cent (the percentage is

to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term “interest” as used in this article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the

debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this article.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with (a) such permanent establishment or fixed base, or with (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of article 7. In such cases the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment or fixed base, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12 ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the royalties. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term “royalties” as used in this article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with (a) such permanent establishment or fixed base, or with (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of article 7. In such cases the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.

6. Where by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13 CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:

(1) Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities.

(2) For the purposes of this paragraph, “principally” in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property exceeding fifty percent of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate.

5. Gains from the alienation of shares other than those mentioned in paragraph 4 representing a participation of ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) in a company which is a resident of a Contracting State may be taxed in that State.

6. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3, 4 and 5 shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

Article 14 INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:

(a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or

(b) If his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performed in that other State may be taxed in that other State.

2. The term “professional services” includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians,

lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.

Article 15 DEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Subject to the provisions of articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

(a) The recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned; and (b) The remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State; and (c) The remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16
DIRECTORS' FEES AND REMUNERATION OF TOP-LEVEL MANAGERIAL OFFICIALS

1. Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the Board of Directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in his capacity as an official in a top-level managerial position of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 17
ARTISTES AND SPORTSPERSONS

1. Notwithstanding the provisions of articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsperson himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.

Article 18
PENSIONS AND SOCIAL SECURITY PAYMENTS

Article 18 (alternative A)

1. Subject to the provisions of paragraph 2 of article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.

Article 18 (alternative B)

1. Subject to the provisions of paragraph 2 of article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment may be taxed in that State.
2. However, such pensions and other similar remuneration may also be taxed in the other Contracting State if the payment is made by a resident of that other State or a permanent establishment situated therein.
3. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.

Article 19

GOVERNMENT SERVICE

1. (a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

(b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that other State and the individual is a resident of that State who:

(i) Is a national of that State; or

(ii) Did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. (a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

(b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that other State.

3. The provisions of articles 15, 16, 17 and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 20 STUDENTS

Payments which a student or business trainee or apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 21 OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of article 7 or article 14, as the case may be, shall apply.

3. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing articles of this Convention and arising in the other Contracting State may also be taxed in that other State.

Chapter IV
TAXATION OF CAPITAL

Article 22
CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or by movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

[4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State].

(The Group decided to leave to bilateral negotiations the question of the taxation of the capital represented by immovable property and movable property and of all other elements of capital of a resident of a Contracting State. Should the negotiating parties decide to include in the Convention an article on the taxation of capital, they will have to determine whether to use the wording of paragraph 4 as shown or wording that leaves taxation to the State in which the capital is located).

Chapter V
METHODS FOR THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A
EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of articles 10, 11 and 12, may be taxed in the other Contracting State, the firstmentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

3. Where in accordance with any provision of this Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

Article 23 B
CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the income tax paid in that other State; and as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where, in accordance with any provision of this Convention, income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

Chapter VI
SPECIAL PROVISIONS

Article 24
NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of article 9, paragraph 6 of article 11, or paragraph 6 of article 12 apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.
5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.
6. The provisions of this article shall, notwithstanding the provisions of article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 25
MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with this Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.
3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.
4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. The competent authorities, through consultations, shall develop appropriate bilateral procedures conditions, methods and techniques for the implementation of the mutual agreement procedure provided for in this article. In addition, a competent authority may devise appropriate unilateral procedures, conditions, methods and techniques to facilitate the above-mentioned bilateral actions and the implementation of the mutual agreement procedure.

Article 26
EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention, in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State. However, if the information is originally regarded as secret in the transmitting State 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 which are the subject of the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes but may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate conditions, methods and techniques concerning the matters in respect of which such exchanges of information shall be made, including, where appropriate, exchanges of information regarding tax avoidance.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 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).

Article 27

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Chapter VII

FINAL PROVISIONS

Article 28

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at _____ as soon as possible.

2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

- (a) (In State A):

(b) (In State B):

**Article 29
TERMINATION**

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year ____.

In such event, the Convention shall cease to have effect:

(a) (In State A):

(b) (In State B):

TERMINAL CLAUSE

NOTE: The provisions relating to the entry into force and termination and the terminal clause concerning the signing of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

ANEXO III

**TRATADO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**TEXT OF THE CONVENTION
ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS**

FISCAL AFFAIRS

25 January 1988

Strasbourg

Opened to signature: 25 January 1988.

Entry into force: 1 April 1995.

(The Secretary-General of the Council of Europe is also depositary of the Convention)

PREAMBLE

The member states of the Council of Europe and the Member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), signatories of this Convention;

Considering that the development of international movement of persons, capital, goods and services - although highly beneficial in itself - has increased the possibilities of tax avoidance and evasion and therefore requires increasing co-operation among tax authorities;

Welcoming the various efforts made in recent years to combat tax avoidance and tax evasion on an international level, whether bilaterally or multilaterally;

Considering that a co-ordinated effort between states is necessary in order to foster all forms of administrative assistance in matters concerning taxes of any kind whilst at the same time ensuring adequate protection of the rights of taxpayers;

Recognising that international co-operation can play an important part in facilitating the proper determination of tax liabilities and in helping the taxpayer to secure his rights;

Considering that fundamental principles entitling every person to have his rights and obligations determined in accordance with a proper legal procedure should be recognised as applying to tax matters in all states and that states should endeavour to protect the legitimate interests of taxpayers, including appropriate protection against discrimination and double taxation;

Convinced therefore that states should not carry out measures or supply information except in conformity with their domestic law and practice, having regard to the necessity of protecting the confidentiality of information, and taking account of international instruments for the protection of privacy and flows of personal data;

Desiring to conclude a convention on mutual administrative assistance in tax matters,

Have agreed as follows:

**CHAPTER I
SCOPE OF THE CONVENTION**

Article 1

OBJECT OF THE CONVENTION AND PERSONS COVERED

1. The Parties shall, subject to the provisions of Chapter IV, provide administrative assistance to each other in tax matters. Such assistance may involve, where appropriate, measures taken by judicial bodies.
2. Such administrative assistance shall comprise:
 - a. exchange of information, including simultaneous tax examinations and participation in tax examinations abroad;
 - b. assistance in recovery, including measures of conservancy; and
 - c. service of documents.
3. A Party shall provide administrative assistance whether the person affected is a resident or national of a Party or of any other state.

Article 2 TAXES COVERED

1. This Convention shall apply:
 - a. to the following taxes:
 - i. taxes on income or profits,
 - ii. taxes on capital gains which are imposed separately from the tax on income or profits,
 - iii. taxes on net wealth, imposed on behalf of a Party; and
 - b. to the following taxes:
 - i. taxes on income, profits, capital gains or net wealth which are imposed on behalf of political subdivisions or local authorities of a Party;
 - ii. compulsory social security contributions payable to general government or to social security institutions established under public law;
 - iii. taxes in other categories, except customs duties, imposed on behalf of a Party, namely:
 - A. estate, inheritance or gift taxes;
 - B. taxes on immovable property;
 - C. general consumption taxes, such as value-added or sales taxes;
 - D. specific taxes on goods and services such as excise taxes;
 - E. taxes on the use or ownership of motor vehicles;
 - F. taxes on the use or ownership of movable property other than motor vehicles;
 - G. any other taxes;
 - iv. taxes in categories referred to in sub-paragraph iii above which are imposed on behalf of political subdivisions or local authorities of a Party.
2. The existing taxes to which the Convention shall apply are listed in Annex A in the categories referred to in paragraph 1.
3. The Parties shall notify the Secretary General of the Council of Europe or the Secretary General of OECD (hereinafter, referred to as the `depositaries`) of any change to be made to

Annex A as a result of a modification of the list mentioned in paragraph 2. Such change shall take effect on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such notification by the depositary.

4. The Convention shall also apply, as from their adoption, to any identical or substantially similar taxes which are imposed in a Contracting State after the entry into force of the Convention in respect of that Party in addition to or in place of the existing taxes listed in Annex A and, in that event, the Party concerned shall notify one of the depositaries of the adoption of the tax in question.

CHAPTER II GENERAL DEFINITIONS

Article 3 DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

- a. the terms "applicant state" and "requested state" mean respectively any Party applying for administrative assistance in tax matters and any Party requested to provide such assistance;
- b. the term "tax" means any tax or social security contribution to which the Convention applies pursuant to Article 2;
- c. the term "tax claim" means any amount of tax, as well as interest thereon, related administrative fines and costs incidental to recovery, which are owed and not yet paid;
- d. the term "competent authority" means the persons and authorities listed in Annex B;
- e. the term "nationals" in relation to a Party means:
 - i. all individuals possessing the nationality of that Party, and
 - ii. all legal persons, partnerships, associations and other entities deriving their status as such from the laws in force in that Party.

For each Party that has made a declaration for that purpose, the terms used above will be understood as defined in Annex C.

2. As regards the application of the Convention by a Party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law of that Party concerning the taxes covered by the Convention.

3. The Parties shall notify one of the depositaries of any change to be made to Annexes B and C. Such change shall take effect on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such notification by the depositary in question.

CHAPTER III FORMS OF ASSISTANCE

Section I

Exchange of information

Article 4

GENERAL PROVISION

1. The Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant to.

- a. the assessment and collection of tax, and the recovery and enforcement of tax claims, and
- b. the prosecution before an administrative authority or the initiation of prosecution before a judicial body.

Information which is unlikely to be relevant to these purposes shall not be exchanged under this Convention.

2. A Party may use information obtained under this Convention as evidence before a criminal court only if prior authorisation has been given by the Party which has supplied the information. However, any two or more Parties may mutually agree to waive the condition of prior authorisation.

3. Any Party may, by a declaration addressed to one of the depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him, in conformity with Articles 5 and 7.

Article 5

EXCHANGE OF INFORMATION ON REQUEST

1. At the request of the applicant state, the requested state shall provide the applicant state with any information referred to in Article 4 which concerns particular persons or transactions.

2. If the information available in the tax files of the requested state is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that state shall take all relevant measures to provide the applicant state with the information requested.

Article 6

AUTOMATIC EXCHANGED OF INFORMATION

With respect to categories of cases and in accordance with procedures which they shall determine by mutual agreement, two or more Parties shall automatically exchange the information referred to in Article 4.

Article 7

SPONTANEOUS EXCHANGE OF INFORMATION

1. A Party shall, without prior request, forward to another Party information of which it has knowledge in the following circumstances:

- a. the first mentioned Party has grounds for supposing that there may be a loss of tax in the

other Party;

b. a person liable to tax obtains a reduction in or an exemption from tax in the first-mentioned Party which would give rise to an increase in tax or to liability to tax in the other Party;

c. business dealings between a person liable to tax in a Party and a person liable to tax in another Party are conducted through one or more countries in such a way that a saving in tax may result in one or the other Party or in both;

d. a Party has grounds for supposing that a saving of tax may result from artificial transfers of profits within groups of enterprises;

e. information forwarded to the first-mentioned Party by the other Party has enabled information to be obtained which may be relevant in assessing liability to tax in the latter Party.

2. Each Party shall take such measures and implement such procedures as are necessary to ensure that information described in paragraph 1 will be made available for transmission to another Party.

Article 8

SIMULTANEOUS TAX EXAMINATIONS

1. At the request of one of them, two or more Parties shall consult together for the purposes of determining cases and procedures for simultaneous tax examinations. Each Party involved shall decide whether or not it wishes to participate in a particular simultaneous tax examination.

2. For the purposes of this Convention, a simultaneous tax examination means an arrangement between two or more Parties to examine simultaneously, each in its own territory, the tax affairs of a person or persons in which they have a common or related interest, with a view to exchanging any relevant information which they so obtain.

Article 9

TAX EXAMINATIONS ABROAD

1. At the request of the competent authority of the applicant state, the competent authority of the requested state may allow representatives of the competent authority of the applicant state to be present at the appropriate part of a tax examination in the requested state.

2. If the request is acceded to, the competent authority of the requested state shall, as soon as possible, notify the competent authority of the applicant state about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the requested state for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the requested state.

3. A Party may inform one of the depositaries of its intention not to accept, as a general rule, such requests as are referred to in paragraph 1. Such a declaration may be made or withdrawn at any time.

Article 10

CONFLICTING INFORMATION

If a Party receives from another Party information about a person's tax affairs which appears to it to conflict with information in its possession, it shall so advise the Party which has provided the information.

Section II **Assistance in recovery**

Article 11 **RECOVERY OF TAX CLAIMS**

1. At the request of the applicant state the requested state shall, subject to the provisions of Articles 14 and 15, take the necessary steps to recover tax claims of the first-mentioned state as if they were its own tax claims.
2. The provision of paragraph 1 shall apply only to tax claims which form the subject of an instrument permitting their enforcement in the applicant state and, unless otherwise agreed between the Parties concerned, which are not contested.

However, where the claim is against a person who is not a resident of the applicant state, paragraph 1 shall only apply, unless otherwise agreed between the Parties concerned, where the claim may no longer be contested.

3. The obligation to provide assistance in the recovery of tax claims concerning a deceased person or his estate is limited to the value of the estate or of the property acquired by each beneficiary of the estate, according to whether the claim is to be recovered from the estate or from the beneficiaries thereof.

Article 12 **MEASURES OF CONSERVANCY**

At the request of the applicant state, the requested state shall, with a view to the recovery of an amount of tax, take measures of conservancy even if the claim is contested or is not yet the subject of an instrument permitting enforcement.

Article 13 **DOCUMENTS ACCOMPANYING THE REQUEST**

1. The request for administrative assistance under this section shall be accompanied by:
 - a. a declaration that the tax claim concerns a tax covered by the Convention and, in the case of recovery, that, subject to paragraph 2 of Article 11, the tax claim is not or may not be contested;
 - b. an official copy of the instrument permitting enforcement in the applicant state; and
 - c. any other document required for recovery or measures of conservancy.
2. The instrument permitting enforcement in the applicant state shall, where appropriate and in accordance with the provisions in force in the requested state, be accepted, recognised, supplemented or replaced as soon as possible after the date of the receipt of the request for assistance, by an instrument permitting enforcement in the latter state.

Article 14
TIME-LIMITS

- 1 Questions concerning any period beyond which a tax claim cannot be enforced shall be governed by the law of the applicant state. The request for assistance shall give particulars concerning that period.
2. Acts of recovery carried out by the requested state in pursuance of a request for assistance, which, according to the laws of that state, would have the effect of suspending or interrupting the period mentioned in paragraph 1, shall also have this effect under the laws of the applicant state. The requested state shall inform the applicant state about such acts.
3. In any case, the requested state is not obliged to comply with a request for assistance which is submitted after a period of fifteen years from the date of the original instrument permitting enforcement.

Article 15
PRIORITY

The tax claim in the recovery of which assistance is provided shall not have in the requested state any priority specially accorded to the tax claims of that state even if the recovery procedure used is the one applicable to its own tax claims.

Article 16
DEFERRAL OF PAYMENT

The requested state may allow deferral of payment or payment by instalments if its laws or administrative practice permit it to do so in similar circumstances, but shall first inform the applicant state.

Section III
Service of documents

Article 17
SERVICE OF DOCUMENTS

1. At the request of the applicant state, the requested state shall serve upon the addressee documents, including those relating to judicial decisions, which emanate from the applicant state and which relate to a tax covered by this Convention.
2. The requested state shall effect service of documents:
 - a. by a method prescribed by its domestic laws for the service of documents of a substantially similar nature;
 - b. to the extent possible, by a particular method requested by the applicant state or the closest to such method available under its own laws.
3. A Party may effect service of documents directly through the post on a person within the territory of another Party.

4. Nothing in the Convention shall be construed as invalidating any service of documents by a Party in accordance with its laws.

5. When a document is served in accordance with this article, it need not be accompanied by a translation. However, where it is satisfied that the addressee cannot understand the language of the document, the requested state shall arrange to have it translated into or a summary drafted in its or one of its official languages. Alternatively, it may ask the applicant state to have the document either translated into or accompanied by a summary in one of the official languages of the requested state, the Council of Europe or OECD.

CHAPTER IV PROVISIONS RELATING TO ALL FORMS OF ASSISTANCE

Article 18 INFORMATION TO BE PROVIDED BY THE APPLICANT STATE

1. A request for assistance shall indicate where appropriate:
 - a. the authority or agency which initiated the request made by the competent authority;
 - b. the name, address and any other particulars assisting in the identification of the person in respect of whom the request is made;
 - c. in the case of a request for information, the form in which the applicant state wishes the information to be supplied in order to meet its needs;
 - d. in the case of a request for assistance in recovery or measures of conservancy, the nature of the tax claim, the components of the tax claim and the assets from which the tax claim may be recovered;
 - e. in the case of a request for service of documents, the nature and the subject of the document to be served;
 - f. whether it is in conformity with the law and administrative practice of the applicant state and whether it is justified in the light of the requirements of Article 19.

2. As soon as any other information relevant to the request for assistance comes to its knowledge, the applicant state shall forward it to the requested state.

Article 19 POSSIBILITY OF DECLINING A REQUEST

The requested state shall not be obliged to accede to a request if the applicant state has not pursued all means available in its own territory, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulty.

Article 20 RESPONSE TO THE REQUEST FOR ASSISTANCE

1. If the request for assistance is complied with, the requested state shall inform the applicant state of the action taken and of the result of the assistance as soon as possible.

2. If the request is declined, the requested state shall inform the applicant state of that decision and the reason for it as soon as possible.

3. If, with respect to a request for information, the applicant state has specified the form in which it wishes the information to be supplied and the requested state is in a position to do so, the requested state shall supply it in the form requested.

Article 21

PROTECTION OF PERSONS AND LIMITS TO THE OBLIGATION TO PROVIDE
ASSISTANCE

1 Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested state.

2 Except in the case of Article 14, the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested state the obligation:

- a. to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant state;
- b. to carry out measures which it considers contrary to public policy (ordre public) or to its essential interests;
- c. to supply information which is not obtainable under its own laws or its administrative practice or under the laws of the applicant state or its administrative practice;
- d. 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) or to its essential interests;
- e. to provide administrative assistance if and insofar as it considers the taxation in the applicant state to be contrary to generally accepted taxation principles or to the provisions of a convention for the avoidance of double taxation, or of any other convention which the requested state has concluded with the applicant state;
- f. to provide assistance if the application of this Convention would lead to discrimination between a national of the requested state and nationals of the applicant state in the same circumstances.

Article 22

SECRECY

1. Any information obtained by a Party under this Convention shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that Party, or under the conditions of secrecy applying in the supplying Party if such conditions are more restrictive.

2. Such information shall in any case be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative or supervisory bodies) involved in the assessment, collection or recovery of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, taxes of that Party. Only the persons or authorities mentioned above may use the information and then only for such purposes. They may, notwithstanding the provisions of paragraph 1, disclose it in public court proceedings or in judicial decisions relating to such taxes, subject to prior authorisation by the competent authority of the supplying Party. However, any two or more Parties may mutually agree to waive the condition of prior authorisation.

3. If a Party has made a reservation provided for in sub-paragraph *a* of paragraph 1 of Article 30, any other Party obtaining information from that Party shall not use it for the purpose of a tax in a category subject to the reservation. Similarly, the Party making such a reservation shall not use information obtained under this Convention for the purpose of a tax in a category subject to the reservation.

4. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, information received by a Party may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of the supplying Party and the competent authority of that Party authorises such use. Information provided by a Party to another Party may be transmitted by the latter to a third Party, subject to prior authorisation by the competent authority of the first-mentioned Party.

Article 23

PROCEEDINGS

1. Proceedings relating to measures taken under this Convention by the requested state shall be brought only before the appropriate body of that state.

2. Proceedings relating to measures taken under this Convention by the applicant state, in particular those which, in the field of recovery, concern the existence or the amount of the tax claim or the instrument permitting its enforcement, shall be brought only before the appropriate body of that state. If such proceedings are brought, the applicant state shall inform the requested state which shall suspend the procedure pending the decision of the body in question. However, the requested state shall, if asked by the applicant state, take measures of conservancy to safeguard recovery. The requested state can also be informed of such proceedings by any interested person. Upon receipt of such information, the requested state shall consult on the matter, if necessary, with the applicant state.

3. As soon as a final decision in the proceedings has been given, the requested state or the applicant state, as the case may be, shall notify the other state of the decision and the implications which it has for the request for assistance.

CHAPTER V

SPECIAL PROVISIONS

Article 24

IMPLEMENTATION OF THE CONVENTION

1. The Parties shall communicate with each other for the implementation of this Convention through their respective competent authorities. The competent authorities may communicate directly for this purpose, and may authorise subordinate authorities to act on their behalf. The competent authorities of two or more Parties may mutually agree on the mode of application of the Convention among themselves.

2. Where the requested state considers that the application of this Convention in a particular case would have serious and undesirable consequences, the competent authorities of the requested and of the applicant state shall consult each other and endeavour to resolve the situation by mutual agreement.

3. A co-ordinating body composed of representatives of the competent authorities of the Parties shall monitor the implementation and development of this Convention, under the aegis of OECD. To that end, the co-ordinating body shall recommend any action likely to further the general aims of the Convention. In particular it shall act as a forum for the study of new methods and procedures to increase international co-operation in tax matters and, where appropriate, it may recommend revisions or amendments to the Convention. States which have signed but not yet ratified, accepted or approved the Convention are entitled to be represented at the meetings of the co-ordinating body as observers.

4. A Party may ask the co-ordinating body to furnish opinions on the interpretation of the provisions of the Convention.

5. Where difficulties or doubts arise between two or more Parties regarding the implementation or interpretation of the Convention, the competent authorities of those Parties shall endeavour to resolve the matter by mutual agreement. The agreement shall be communicated to the co-ordinating body.

6. The Secretary General of OECD shall inform the Parties, and the signatory states which have not yet ratified, accepted or approved the Convention, of opinions furnished by the co-ordinating body according to the provisions of paragraph 4 above and of mutual agreements reached under paragraph 5 above.

Article 25
LANGUAGE

Requests for assistance and answers thereto shall be drawn up in one of the official languages of OECD and of the Council of Europe or in any other language agreed bilaterally between the Contracting States concerned.

Article 26
COSTS

Unless otherwise agreed bilaterally by the Parties concerned:

- a. ordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the requested state;
- b. extraordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the applicant state.

CHAPTER VI
FINAL PROVISIONS

Article 27
OTHER INTERNATIONAL AGREEMENT OR ARRANGEMENTS

1. The possibilities of assistance provided by this Convention do not limit, nor are they limited by, those contained in existing or future international agreements or other arrangements between the Parties concerned or other instruments which relate to co-operation in tax matters.

2. Notwithstanding the rules of the present Convention, those Parties which are members of the European Economic Community shall apply in their mutual relations the common rules in force in that Community.

Article 28

SIGNATURE AND ENTRY INTO FORCE OF THE CONVENTION

1. This Convention shall be open for signature by the member states of the Council of Europe and the member countries of OECD. It is subject to ratification, acceptance or approval. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be deposited with one of the depositaries.

2. This Convention shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date on which five states have expressed their consent to be bound by the Convention in accordance with the provisions of Paragraph 1.

3. In respect of any member state of the Council of Europe or any member country of OECD which subsequently expresses its consent to be bound by it, the Convention shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of the deposit of the instrument of ratification, acceptance or approval.

Article 29

TERRITORIAL APPLICATION OF THE CONVENTION

1. Each state may, at the time of signature or when depositing its instrument of ratification, acceptance or approval, specify the territory or territories to which this Convention shall apply.

2. Any state may, at any later date, by a declaration addressed to one of the depositaries, extend the application of this Convention to any other territory specified in the declaration. In respect of such territory, the Convention shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such declaration by the depositary.

3. Any declaration made under either of the two preceding paragraphs may, in respect of any territory specified in such declaration, be withdrawn by a notification addressed to one of the depositaries. The withdrawal shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such notification by the depositary.

Article 30

RESERVATIONS

1. Any state may, at the time of signature or when depositing its instrument of ratification, acceptance or approval or at any, later date, declare that it reserves the right:

- a. not to provide any form of assistance in relation to the taxes of other Parties in any of the categories listed in sub-paragraph b of paragraph 1 of Article 2, provided that it has not included any domestic tax in that category under Annex A of the Convention;

- b. not to provide assistance in the recovery of any tax claim, or in the recovery of an administrative fine, for all taxes or only for taxes in one or more of the categories listed in paragraph 1 of Article 2;
- c. not to provide assistance in respect of any tax claim, which is in existence at the date of entry into force of the Convention in respect of that state or, where a reservation has previously been made under subparagraph *a* or *b* above, at the date of withdrawal of such a reservation in relation to taxes in the category in question;
- d. not to provide assistance in the service of documents for all taxes or only for taxes in one or more of the categories listed in paragraph 1 of Article 2;
- e. not to permit the service of documents through the post as provided for in paragraph 3 of Article 17.

2. No other reservation may be made.

3. After the entry into force of the Convention in respect of a Party, that Party may make one or more of the reservations listed in paragraph 1 which it did not make at the time of ratification, acceptance or approval. Such reservations shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of the reservation by one of the depositaries.

4. Any Party, which has made a reservation under paragraphs 1 and 3, may wholly or partly withdraw it by means of a notification addressed to one of the depositaries. The withdrawal shall take effect on the date of receipt of such notification by the depositary in question.

5. A Party which has made a reservation in respect of a provision of this Convention may not require the application of that provision by any other Party; it may, however, if its reservation is partial, require the application of that provision insofar as it has itself accepted it.

Article 31 DENUNCIATION

1 Any Party may, at any time, denounce this convention by means of a notification addressed to one of the depositaries.

2. Such denunciation shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of the notification by the depositary.

3. Any Party, which denounces the Convention, shall remain bound by the provisions of Article 22 for as long as it retains in its possession any documents or information obtained under the Convention.

Article 32 DEPOSITARIES AND THEIR FUNCTIONS

1. The depositary with whom an act, notification or communication has been accomplished, shall notify the member states of the Council of Europe and the member countries of OECD of:

- a. any signature;
- b. the deposit of any instrument of ratification, acceptance or approval;

- c. any date of entry into force of this Convention in accordance with the provisions of Articles 28 and 29;
- d. any declaration made in pursuance of the provisions of paragraph 3 of Article 4 or paragraph 3 of Article 9 and the withdrawal of any such declaration;
- e. any reservation made in pursuance of the provisions of Article 30 and the withdrawal of any reservation effected in pursuance of the provisions of paragraph 4 of Article 30;
- f. any notification received in pursuance of the provisions of paragraph 3 or 4 of Article 2, paragraph 3 of Article 3, Article 29 or paragraph 1 of Article 31;
- g. any other act, notification or communication relating to this Convention.

2. The depositary receiving a communication or making a notification in pursuance of the provisions of paragraph 1 shall immediately inform the other depositary thereof.

In witness whereof the undersigned, being duly authorised thereto, have signed the Convention.

Done at Strasbourg, the 25th day of January 1988, in English and French, both texts being equally authentic, in two copies of which one shall be deposited in the archives of the Council of Europe and the other in the archives of OECD. The Secretaries General of the Council of Europe and of OECD shall transmit certified copies to each member state of the Council of Europe and to the member countries of OECD.