

A TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS E FISCAIS EVOLUINDO PARA UM COSTUME INTERNACIONAL

*THE AUTOMATIC EXCHANGE OF BANK AND TAX
INFORMATIONS WILL EVOLUATING AS AN INTERNATIONAL
CUSTOM*

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

Mestrando em Tributação Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Pós-graduado em Direito Tributário e Empresarial. MBA em Direito Tributário e cursou Business Law pela Concordia University. Advogado e Contador em São Paulo/SP. E-mail: rodrigolazp@yahoo.com.br

Recebido em: 20-09-2018
Aprovado em: 21-11-2018

RESUMO

A transparência fiscal promovida pela troca de informações fiscais e bancárias decorre da cooperação internacional em busca da exequibilidade da norma tributária em relação a possíveis evasões, elisões e elusões fiscais. A ampla adesão às normações relacionadas à transparência e cooperação em matéria fiscal pela grande maioria das jurisdições poderá permitir a evolução do soft law para um verdadeiro costume internacional.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, TRATADOS INTERNACIONAIS, MULTILATERALISMO, TROCA AUTOMÁTICA DE INFORMAÇÕES FISCAIS

ABSTRACT

The fiscal transparency promoted by the exchange of fiscal and banking information rise from the international cooperation in search of the feasibility of the tax norm in relation to possible tax avoidance, tax avoidance and elusions. The wide adherence to the regulations related to transparency and cooperation in tax matters by most jurisdictions could allow the evolution of soft law to a true international custom.

KEYWORDS: INTERNATIONAL TAX LAW, INTERNATIONAL TREATIES, MULTILATERALISM, AUTOMATIC EXCHANGE OF TAX INFORMATION

I – INTRODUÇÃO

A atração da renda forânea se tornou uma verdadeira guerra silenciosa entre as diversas jurisdições, sendo a renda passiva alvo de países que implementaram políticas fiscais atrativas com o oferecimento de incentivos fiscais, proteção de dados fiscais, bancários e societários como veículo indutor na alocação de recursos.

As políticas de encorajamento de atração de rendas externas, especialmente os instrumentos de proteção ao sigilo de informações bancárias, fiscais e societárias, permitiram hipóteses de fuga de capital, evasão e elisão fiscal (TAKANO, 2014, 31).

A Organização de Cooperação de Desenvolvimento Econômico – OCDE implementou diversas medidas para combater a opacidade das jurisdições e combater os efeitos colaterais dessa disputa pela renda internacional, sendo a atuação do Fórum Global a mais bem-sucedida.

Assim, concluiu o Fórum Global que a impossibilidade de alcance de dados fiscais relevantes em jurisdições estrangeiras, por parte das autoridades fiscais dos países de residência, poderia ser mitigada com a implementação de uma troca global de informações fiscais e bancárias para o combate das práticas fiscais danosas.

A ideia central do grupo de trabalho é a utilização combinada de compartilhamento automático de informações bancárias e compartilhamento de informações fiscais “a pedido” para alcançar os citados dados ilegitimamente ocultos, especialmente após a consolidação de informações em uma base de dados integrada pelas diversas jurisdições aderentes aos instrumentos multilaterais propostos pela OCDE.

No entanto, as soluções propostas pelo Fórum Global não possuem a necessária cogência (*enforcement*) por serem *soft law*. Outro ponto importante enfrentado foi encontrar um meio de convencer as diversas jurisdições a alterarem sua política de atração de renda, renunciando ao plano de sigilo absoluto de dados, a fim de promover mudanças em suas normas internas relativas ao compartilhamento de dados bancários, fiscais e societários.

Os países interessados em alcançar as rendas protegidas por opacidade em outras jurisdições não possuem meios para praticar atos de autoridade em outros estados soberanos (TAKANO, 2014, p. 33). A fiscalização direcionada a determinado contribuinte no exterior poderia envolver um conflito de soberania, como atenta o Professor Alberto Xavier (XAVIER, 1998, p. 218), o que demandaria a cooperação com a jurisdição em que está situada a renda objeto de investigação para concretização de atos relacionados ao lançamento

fiscal. Todo o arcabouço normativo para instrumentalizar o lançamento fiscal está no país que teve sua renda suprimida por um suposto artifício, tornando muito difícil a exequibilidade de sua norma tributária sobre a renda forânea.

O Direito Tributário Internacional dirige a situação em tela ao perquirir a cooperação entre estados por meio das fontes de direito internacional universalmente aceitas (OGUTTU, 2014, p. 3)¹, nos termos do art. 38 da Corte Internacional de Justiça.

Dentre as fontes primárias, os tratados e convenções internacionais regulam relações internacionais entre os diversos atores envolvidos em uma dada relação tipificada em um instrumento escrito e subscrito entre as partes, legitimando a exequibilidade da norma a atos de estraneidade relacionados a elementos de conexão válidos (XAVIER, 1998, p. 220).

Observa-se que os instrumentos existentes até aquele momento não viabilizavam a solução desse conflito, já que não possuem a coatividade aplicável aos não residentes em terceiro estado. As soluções existentes como meio de resolução de conflito não eram eficazes para a hipótese em tela, como a jurisdição da Organização Mundial do Comércio – OMC ou a jurisdição arbitral da *United Nations Conference on Trade and Development – UNTAD* ou *International Centre for Settlement of Investment Disputes – ICSI* (SCHOUERI, 2013, p. 450).

O desafio da OCDE era diferente da solução trazida pelo FATCA² em criar medidas expropriatórias internas para a falta de “enforcement” para troca de informações bancárias de interesse norte-americano, possibilitando atos eminentemente territoriais para impor seu interesse sobre ativos em sua jurisdição – *jurisdiction to enforce* (TAKANO, 2014, p. 35). O exemplo dos Estados Unidos foi no sentido de direcionar sua coatividade para a retenção do valor de 30% (trinta por cento) sobre remessas de renda³ em caso de não cooperação do país de destino do crédito bancário, razão pela qual motivou ampla adesão de signatários até o momento (cento e treze jurisdições).

A OCDE empreendeu esforços para criar instrumentos normativos em relação à troca de informações fiscais, especialmente com a publicação da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária⁴ e Tratados bilaterais de trocas de informações em matéria tributária (TIEA), a fim de disciplinar o procedimento das modalidades de assistência para troca de informações fiscais entre jurisdições.

1 “Countries generally cannot exchange information in tax purposes, unless there is a legal instrument or mechanism for doing so. The legal authority to exchange information may be achieved through the following legal instruments: bilateral exchange of information through bilateral tax treaties; bilateral exchange of information through TIEAs; exchange of information through multilateral agreements; regional instruments that permit exchange of information; unilateral domestic legislation that allows for exchange of information.”

2 Foreign Account Tax Compliance Act.

3 Alguns países, como os Estados Unidos e a Suíça, elaboraram suas próprias regras para localização de investimentos offshore por meio de modelos de tratados de troca de informações fiscais.

4 “Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax” – MAAT.

Por outro lado, a OCDE desenvolveu trabalhos relativos à implementação do *Common Reporting Standard* (CRS), desenvolvido em resposta à solicitação do G20 e aprovado pelo Conselho da OCDE em 2014, tornando possível o compartilhamento automático de informações bancárias entre as jurisdições por meio de informações de suas instituições financeiras. O *Competent Authority Agreement* (CAA) define as informações da conta financeira a serem trocadas, as instituições financeiras obrigadas a informar, os diferentes tipos de contas e contribuintes cobertos, bem como os procedimentos comuns de *due diligence* a serem seguidos pelas instituições financeiras.

Instaurada a tensão entre os países da OCDE e as jurisdições que implementavam a política de atração de rendas por sigilo fiscal, bancário e societário, em especial os paraísos fiscais, estes últimos optaram por não sofrer sanções financeiras dos primeiros e optaram por implementar as medidas propostas de transparência e cooperação internacional indicadas nos citados instrumentos normativos.

A ampla adesão às diretivas relacionadas à cooperação e transparência fiscal pela grande maioria das jurisdições torna indubitável o valor normativo relativo ao *disclosure* cooperativo de informações fiscais e bancárias.

Já existem movimentos dentro das jurisdições para ampliar o compartilhamento de dados, demonstrando o uso corriqueiro do intercâmbio de informações fiscais no sentido de se tornar uma fonte tradicional do direito internacional, ou seja, um costume, como experimentado em Portugal (SPONQUIADO, 2017, 106)⁵. O movimento de busca por ampla transparência é seguido pelo Brasil, com a publicação periódica de relatórios de análise econômica e estatística de arrecadação e gastos públicos por municípios, estados e União.

Em que pese a tendência de amplo *disclosure*, inclusive da Administração Pública, há dispositivos normativos indicados nos tratados em referência que criam oportunidades para se escapar do compartilhamento de dados, como os denominados pela OCDE como *CRS Thresholds*. Cite-se, por exemplo, valores inferiores a determinado montante e tipos de ativos não reportáveis. Um efeito indesejável é, após os primeiros compartilhamentos de dados, as jurisdições poderão inferir que os resultados atingidos com a localização de ativos externos subtraídos de declarações de renda são inferiores aos esforços dispendidos para se implementar a ampla transparência de dados, como gastos com infraestrutura e pessoal.

Assim, é possível que sobrevenha, por exemplo, uma massiva ampliação da base reportável, mesmo não sendo dados reportáveis, nos estritos termos do tratado (ex.: limite de valor),

5 “[...] a transparência fiscal também deve abranger os próprios atos das administrações fiscais. Como ilustração, verificamos a recente aprovação na legislação portuguesa, para determinar que a administração fiscal publique, anualmente, o valor total e o destino das transferências e envio de fundos para jurisdições com regime de tributação privilegiada, promulgada em 15 de Abril de 2017, o que denota a importância de expandir esse contexto da transparência, não se limitando ao colhimento de informações dos contribuintes junto a jurisdições estrangeiras: a transparência deve transcender a dados e informações de contribuintes, merecendo que as administrações tributárias também ajam através do *modus operandi* mais transparente possível, nesse intuito de buscar uma verdadeira justiça fiscal.”

mas se julga que seu envio poderá ser fiscalmente relevante para o país de origem da renda. Para tanto, as jurisdições poderiam se socorrer da interpretação da *soft law* para ampliar o compartilhamento de dados não reportáveis, mas fiscalmente relevantes. Por outro lado, é possível que países não aderentes aos instrumentos normativos internacionais adotem referido valor como elemento universal em favor do relacionamento com a comunidade internacional.

A questão posta em análise é se a transparência e a cooperação internacional decorrentes de *soft law* poderão evoluir para um verdadeiro costume internacional e elevar o compartilhamento de dados como hipótese obrigatória, inclusive para as situações excepcionais descritas pelo CRS.

II – O PAPEL DO *SOFT LAW* NA APLICAÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS

A OCDE, com o apoio do Fórum Global, assumiu o papel de disciplinar o compartilhamento de dados bancários e fiscais de forma a criar os elementos normativos necessários para a aplicabilidade das regras de transparência e cooperação, conforme apresenta BRODZKA (2016, p. 5) no seguinte excerto:

“The Terms of Reference developed by the Peer Review Group and agreed by the Global Forum break these standards down into 10 essential elements, classified into four groups, against which jurisdictions are reviewed. These standards include the following:

(1) availability of information, which requires that:

(a) jurisdictions should ensure that ownership and identity information for all relevant entities and arrangements is available to their competent authorities;

(b) jurisdictions should ensure that reliable accounting records are kept for all relevant entities and arrangements; and

(c) banking information should be available for all account holders;

(2) access to information, which requires that:

(a) competent authorities have the power to obtain and provide information that is the subject of a request under an EOI agreement from any person within their territorial jurisdiction who is in possession or control of such information; and

(b) the rights and safeguards that apply to persons in the requested jurisdiction should be compatible with effective exchange of information;

(3) exchange of information, which requires that:

(a) exchange of information mechanisms provide for effective exchange of information;

(b) the jurisdictions' network of information exchange mechanisms cover all relevant partners;

(c) the jurisdictions' mechanisms for exchange of information have adequate provisions to ensure the confidentiality of information received;

- (d) the exchange of information mechanisms respect the rights and safeguards of taxpayers and third parties; and
- (e) the jurisdictions provide information under its network of agreements in a timely manner.”

VALADÃO (2000, p. 36) propõe que o “papel do *soft law* é o de desempenhar com agilidade a função de norma internacional que as nações e os particulares devem cumprir, rendendo homenagem à concepção monista do direito internacional. Em matéria econômica (que evidentemente compreende também o comércio), o nível de cogência prática é enorme. Em outras palavras comporta, geralmente, um grau menor, porém, inexoravelmente condiciona comportamentos futuros dos agentes a ela sujeitos”.

Ao *soft law* não se prevê uma sanção específica, mas outras possibilidades de punição, como a exclusão do ambiente de negócios. Porém, é possível a escolha entre seguir o *soft law* como fonte mediata do Direito Internacional Tributário.

Assim, aqueles Estados subscritores dos tratados de compartilhamento de dados bancários e fiscais já estão obrigados a aplicar as regras definidas nos citados textos normativos. Porém, o *soft law* dirige situações mais amplas e regulamentares às hipóteses veiculadas nos tratados em relação à transparência e cooperação internacional, sendo a lição de NOV (2003-2004, p. 873) aplicável ao caso em tela:

“There are many advantages to a soft law approach. By design, soft law instruments allow agreement in areas, such as tax policy, where insistence on hard law would not. In addition, despite not being legally binding, soft law instruments have normative force. Therefore, soft law may be employed to regulate sensitive international issues such as tax policy because it impugns sovereignty as little as possible. It also may develop into an accepted standard that could lead to a binding agreement or perhaps become ‘Customary International Law’ when and if countries comply with it. Other advantages that soft law has over hard law include its flexibility, its adaptability, its role in building confidence in the system, and its reduced implementation costs as compared to hard law.”

A ampla adoção das medidas em referência poderá elevar o *soft law* a um verdadeiro costume internacional (SPONQUIADO, 2017, 106), considerando o uso massivo do intercâmbio de informações fiscais e bancárias, consolidados por instrumentos escritos de *soft law* com ampla aceitação pelos atores internacionais:

“Aliás, o uso corriqueiro do intercâmbio de informações fiscais pode se tornar uma fonte tradicional do direito internacional, ou seja, o direito consuetudinário. Ora, o chamado *soft law* se distingue do costume (embora muitas vezes indique a existência deste, porque pode formalizar um costume já existente) pelo facto de que o costume necessita ser provado, o que se dispensa no instrumento de *soft law*, haja

vista que se apresenta escrito, assim, em se tornando a regra usual aceita pela grande maioria das jurisdições fiscais, parece estar se concretizando uma das hipóteses de evolução do *soft law* para o verdadeiro costume internacional.”

Se assim ocorrer, a evolução da sua aplicação se der pelo conceito ampliado do *soft law* pela necessidade de compartilhamento fiscal e bancário grande maioria das jurisdições, é possível a evolução do *soft law* em referência para um verdadeiro costume internacional, o que poderá superar as hipóteses de compartilhamento de dados estratificadas pelos tratados e, ainda, perquirir novos atores que não foram aderentes aos referidos instrumentos internacionais.

III – A FORMAÇÃO DO COSTUME INTERNACIONAL

Dentre as fontes de direito tributário internacional, o costume, alinhado pelos precedentes jurisprudenciais, tem como principais elementos: a prática reiterada, a convicção de que tal repetição se dá por necessidade jurídica e decurso razoável de tempo. Assim, é possível que o costume confirme os termos da lei (*consuetudo secundum legem*), amplie sua aplicação (*praeter legem*) ou confronte seus termos (*contra legem*).

Para sua formação, o costume internacional demanda “prova de uma prática geral aceita como sendo o direito”⁶, sendo necessário demonstrar que determinada prática é geral e aceita como norma internacional. Em sendo demonstrada a prova, há obrigatoriedade em respeitar o costume com a mesma coatividade aplicada aos tratados. Porém, é possível que “um estado se manifeste contra sua formação e se recuse a segui-lo de forma que a ele não se vincula”, como indica VALADÃO (2000, p. 42).

O poder normativo do costume internacional pode não ser muito claro para nós, acostumados com a aplicação do *civil law* e com herança normativa portuguesa. No entanto, não podemos ignorar sua importância, inclusive ao sistema jurídico brasileiro. Isso porque, caso se enfrente omissão na lei ou tratado internacional (fontes primárias), o art. 4º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro prescreve que o juiz deve decidir a questão em consonância com a analogia, o costume e os princípios gerais de direito, tidas como fontes subsidiárias, indiretas ou integradoras.

No âmbito internacional, o costume foi presente desde as primeiras interações entre os estados internacionais na antiguidade, especialmente em questões territoriais. Os tratados internacionais surgiram como meio de enfrentar a complexidade das relações internacionais, inclusive para normatizar o comércio internacional, e assumiram papel

6 Art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça: “A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará: a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes; b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito; c) os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas; d) sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem.”

muito relevante na regulação entre nações, inclusive na aplicação das normas internacionais.

RODAS (2015, 1) demonstra a importância do papel do costume e práticas como circunstâncias relevantes para a elaboração de tratados, não se podendo ignorar sua relevância nas relações internacionais:

“Em síntese, no seio das mencionadas organizações, o trabalho de codificação começa pela escolha do segmento do direito, que esteja apto ou maduro para a codificação e que tenha maior utilidade. Primeiramente são levantadas as práticas já existentes nesse setor para que elas formem um primeiro arcabouço escrito, em forma articulada, de projeto de convenção – ‘codificação’ propriamente dita. Para os espaços ainda não cobertos por regras costumeiras, projetam-se normas novas, o que é conhecido como ‘desenvolvimento progressivo’. Mais exatamente essa expressão abrange tanto a feitura de projeto de convenção sobre parte ainda não regulada por norma preexistente de direito internacional, quanto a vasta reformulação de direito já existente. [...] O tratado adotado, de regra, fixa em seu texto o número de ratificações necessárias para sua entrada em vigor. Uma vez, alcançado esse número, o tratado passa a vigor entre os Estados que o ratificaram.”

Enquanto o Costume Internacional recebe uma valoração que possibilita sua vigência na ordem internacional, é possível que seja positivado por Tratado em razão de sua grande importância, tornando-se normas a serem aplicadas com menor restrição e clareza em seus textos.

É evidente que a sociedade está em constante mudança, mormente por alterar valores sociais e interesses coletivos ao longo dos anos.

Assim, não é inusitado dizer que o texto do tratado poderá ser desafiado pelo novo valor social nascente em determinado tempo, o que tornaria parte daquele instrumento inadequado aos interesses do subscritor⁷ ou sua aplicação alterada em razão de novos conflitos existentes.

Como exemplo, a intenção em ampliar a base de tributação e reportar dados de contribuintes com valores em conta inferiores ao disciplinado no tratado internacional poderia ser intentado pelos países de forma coletiva.

Como visto, apenas se pode confirmar a evolução em referência com a observação do comportamento dos estados em relação à assunção de responsabilidade pelo compartilhamento e correspondente comprometimento em face do CRS *Thresholds*.

7 MELLO (2004, 108) aponta como forma de pôr fim aos tratados a sua caducidade: “Ocorre quando o tratado deixar de ser aplicado por longo espaço de tempo, ou mesmo quando se formar um costume contrário a ele.”

Por outro lado, em razão da ampla adesão ao tratado multilateral e ao modelo bilateral, é possível que outras jurisdições sejam influenciadas pelo novo instrumento normativo e ocorra a proliferação do valor materializado nos tratados para outros estados, sedimentando “um novo costume internacional que abranja um número maior de Estados”⁸ (RODAS, 2015, 1).

REZEK (2000, 125), citando Grigory Ivanovitch Tunkin, esclarece que “todo novo Estado tem o direito de repudiar certas normas consuetudinárias, ponderando, todavia, que seu silêncio, e seu ingresso em relações oficiais com os demais Estados, justificará oportunamente uma presunção de assentimento sobre o direito costumeiro, em tudo quanto não tenha motivado, de sua parte, o protesto, a rejeição manifesta”.

Por outro lado, em razão do grau de necessidade de interação e envolvimento de cada jurisdição com a comunidade internacional, é possível que, por meio de consentimento recíproco, as demais jurisdições não signatárias de tratados se obriguem a observar determinada conduta. Se o envolvimento de determinada jurisdição é estreita com a comunidade internacional, a norma internacional de terceiros poderá influenciar seus atos e se tornar mais ou menos vinculativa conforme sua interação com os demais países.

Assim, há doutrina que defenda a vinculação de valores materializados em tratados multilaterais como um costume internacional vinculativo às jurisdições não subscritoras (PAULA, 2003, 1):

“Entendemos, no entanto, que ainda que a celebração de um tratado multilateral seja realizada sem que todas as partes tivessem o mesmo consenso sobre todos os pontos, é indiscutível que, o Costume Internacional está subjacente à construção do conteúdo do Tratado então celebrado, seja de forma mais uniforme ou não pelos sujeitos que se sentaram à mesa de negociações.”

Essa interpretação pode ser encontrada na Corte Internacional de Justiça, conforme precedente abaixo:

“⁴¹ It follows that the rules laid down in the Vienna Convention apply to an agreement concluded between a State and an international organisation, such as the EC-Israel Association Agreement, in so far as the rules are an expression of general international customary law. Consequently, the EC-Israel Association Agreement must be interpreted in accordance with those rules.

8 Como indica o citado autor: “Dá-se, assim, o interessante ciclo: regras costumeiras internacionais, por meio da codificação transformam-se em regras escritas de tratados, interpenetrando-se com regras de desenvolvimento progressivo; que por seu turno, transformam-se em base para que se criem novas normas costumeiras! O acontecido com a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados é um bom exemplo. Adotada em 1969, somente entrou em vigor em 1980, quando atingiu trinta e cinco ratificações, número mínimo exigido em seu texto. Essa convenção, produto ao mesmo tempo de codificação e do desenvolvimento progressivo, mesmo antes de vigorar formalmente, já era tida pela doutrina e pela jurisprudência, em sua inteireza, como norma internacional, fruto de costume internacional, apesar da reiteração de apenas alguns anos.”

42 In addition, the Court has held that, even though the Vienna Convention does not bind either the Community or all its Member States, a series of provisions in that convention reflect the rules of customary international law which, as such, are binding upon the Community institutions and form part of the Community legal order (see, to that effect, Racke, paragraphs 24, 45 and 46; see, also, as regards the reference to the Vienna Convention for the purposes of the interpretation of association agreements concluded by the European Communities, Case C416/96 El-Yassini [1999] ECR I1209, paragraph 47, and Case C268/99 Jany and Others [2001] ECR I8615, paragraph 35 and the case-law cited).”

Como se observa, os tratados internacionais de transparência e cooperação internacional poderão seguir o mesmo caminho trilhado acima, especialmente por difundir um valor social defendido pelas mais diversas jurisdições.

IV – CONCLUSÃO

Como visto acima, a transparência e cooperação internacional decorrente de *soft law* poderá evoluir para um verdadeiro costume internacional e elevar o compartilhamento de dados como hipótese obrigatória, inclusive para as situações excepcionais descritas pelo CRS.

O presente trabalho não possui o formato para estabelecer uma ampla discussão sobre as questões acima indicadas, sendo possível propor um diálogo inicial no sentido de o *soft law* poder promover a ampla aplicação da transparência e cooperação internacional em relação à troca de informações fiscais e bancárias, como fundamento para um pedido de informações em caso de indícios de abuso de direito relativo a fraudes e simulações para enquadramento de contribuintes em hipóteses de exceção ao CRS.

Em caso de disputa entre duas jurisdições, os princípios contra abuso de direito e proporcionalidade tendem a possibilitar que o compartilhamento de informações bancárias e fiscais seja oposto a casos excepcionais, sendo a carga valorativa da transparência e cooperação prevalente sobre as excepcionalidades do CRS, mesmo apenas com a existência de provas indiciárias de abuso de direito suficientes para o *disclosure* requerido pela jurisdição de residência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo, Quartier Latin, 2014.

BLUM, Gabriela. Bilateralism, multilateralism, and the architecture of international law. *Harvard International Law Journal* v. 49, n. 2 summer 2008

BRODZKA, Alicja. Automatic exchange of tax information in the European Union – the standard for the future. *56 Eur. Taxn.* 1 (2016), Journals IBFD.

KOTUBY JR., Charles T.; e SOBOTA Luke A. General principles of law and international due process principles and norms applicable in transnational disputes, e Oxford University Press, 2017 (procedural equality of treatment, fair and equitable treatment, expropriation, abuse of rights, and proportionality).

LAW, Shee Boon. Base erosion and profit shifting – an action plan for developing countries. *Bulletin for International Taxation* v. 68, n. 1. Amsterdam: IBFD, 2014.

MALHERBE, Jacques. BEPS: the issues of dispute resolution and introduction of a multilateral treaty. *INTERTAX*. Wolters Kluwer.

MELLO, Celso Albuquerque de. *Direito internacional público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. v. I.

NOV, Avi. Tax incentives to entice foreign direct investment: should there be a distinction between developed countries and developing countries? *23 Virginia Tax Review* 685 2003-2004.

OECD. *Information brochure*. 2017. Disponível em:
<<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>>.

_____. Tax transparency report, 2017. Disponível em:
<<https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>>.

OGUTTU, A. W. A critique on the effectiveness of “exchange of information on tax matters” in Preventing Tax Avoidance and Evasion: A South African Perspective, *68 Bull. Intl. Taxn.* 1 (2014), Journals IBFD.

OWENS, Jeffrey. O longo caminho rumo à transparência fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento*. homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

PAULA, Alexandre Sturion. *Costumes internacionais*. 2003. Direito Net. Disponível em:
<<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/992/Costumes-Internacionais>>. Acesso em: 29 mar. 2019.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional pública*. curso elementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

RODAS, João Grandino. Fonte de direito internacional e interno, o costume pode fazer a diferença. *Revista Consultor Jurídico*, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Transparência fiscal e desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

SHAW, Malcolm N. *International law*. 6. ed. Cambridge University Press, 2008.

SPONQUIADO, Luciana Pacífico de Araújo. In: GONÇALVES, R. Miranda; VEIGA, F. S.; e MAGALHÃES, M. M. (ed.). *Derecho, gobernanza e innovación: dilemas jurídicos de la contemporaneidad en perspectiva transdisciplinar*. Porto: Universidade Portucalense, 2017. ISBN 978-972-9354-46-5. doi: <<http://dx.doi.org/10.21788/isbn.978-972-9354465>>.

TAKANO, Caio Augusto; e SANTOS, Ramon Tomazela. O “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 226. São Paulo: Dialética, 2014

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Pode o *soft law* ser considerado fonte de direito internacional tributário? *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 2. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/index>>.

VOJE, Jasna. EU implementation of BEPS Action 12 in light of human rights requirements. *57 Eur. Tax* n. 5 (2017), Journals IBFD.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.