

**A TROCA DE INFORMAÇÕES NO ÂMBITO DE TRATADOS
INTERNACIONAIS SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA***

**INFORMATION EXCHANGE CONCERNING INTERNATIONAL TAX
TREATIES**

**Antônio de Moura Borges
Laila José Antônio Khoury**

RESUMO

O objeto do presente trabalho consiste na análise dos métodos existentes no direito internacional público para disciplinar a cooperação em matéria tributária entre os Estados, tendo em vista que a globalização proporcionou a todas as pessoas a possibilidade de escolher o lugar onde as suas atividades serão desenvolvidas, executadas e tributadas. Com isso, o planejamento tributário viabilizou ao contribuinte a criação de mecanismos voltados à redução das despesas tributárias, os quais afetam diretamente a receita dos Estados. Nesse contexto, a evasão e a elisão fiscal internacional tornaram-se motivo de preocupação para os Estados.

A fim de controlar as condutas dos contribuintes que se utilizam abusivamente dos efeitos da internacionalização das relações, bem como do planejamento tributário internacional, os Estados verificaram a importância de incrementar mecanismos capazes de operacionalizar a assistência administrativa. Este objetivo será alcançado com a implementação das modalidades de assistência administrativa, especialmente a troca de informação.

O presente estudo analisou a troca de informações entre as autoridades administrativas fiscais dos Estados. O intercâmbio de informações, que prima pelo caráter preventivo dos atos de controle da administração fiscal sobre os seus contribuintes, revela-se como importante e eficaz instrumento de combate aos ilícitos tributários internacionais.

PALAVRAS-CHAVES: PALAVRAS-CHAVE: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. EVASÃO FISCAL. ELISÃO FISCAL. ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL. TROCA DE INFORMAÇÕES.

ABSTRACT

This paper's objective is to analyze existing methods under public international law to forge stronger tax cooperation among states, in light of the fact that globalization has

* Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

provided all persons with the choice of where to operate and have their activities taxed. Aggressive tax planning has allowed taxpayers to take advantage of mechanisms to reduce their tax burden, directly affecting states' tax receipts. In this context, international tax evasion and avoidance have become major causes for concern among states.

In order to rein in the conduct of taxpayers who take unfair advantage of the globalization of economic activity and of international tax planning, states have needed to enhance administrative assistance mechanisms. To this end, they seek to implement various methods of administrative assistance comprising : exchange of information. This paper analyzes exchange of information among states' tax authorities. Exchange of information—which emphasizes preventive approaches by tax authorities to track and control taxpayer activity—is manifestly an important and effective tool for combating international tax offenses.

KEYWORDS: KEY WORDS: TAX PLANNING. TAX AVOIDANCE. TAX EVASION. ADMINISTRATIVE ASSISTANCE. EXCHANGE OF INFORMATION

1. Considerações Iniciais

A assistência administrativa viabiliza a cooperação internacional, pois resulta da convergência de vontades dos Estados para celebrar o tratado destinado a combater a elisão e a evasão fiscal internacional. O tratado é, então, o instrumento que disciplina os procedimentos específicos destinados a viabilizar a assistência administrativa.

Com efeito, a segurança para o Estado acerca do controle dos negócios dos contribuintes decorre da implementação da assistência administrativa em nível internacional. O manejo dessa assistência tende a gerar melhores resultados, especialmente porque com a troca de informações o Estado requerente terá condições de aferir a veracidade da operação tributária realizada em relação às normas que regem a matéria.

É mister a manifestação de vontade dos Estados para que a cooperação possa desenvolver-se. Neste campo, o direito internacional público é o reflexo do elemento volitivo dos sujeitos internacionais. Como afirma Hermes Marcelo Huck, “há um restrito arsenal de normas de direito internacional público, negociadas pelos Estados soberanos, destinadas a reprimir a evasão internacional através de um sistema de intercâmbio de informações entre autoridades administrativas dos Estados nacionais distintos[1].

O esforço voluntário dos Estados traduz-se no conjunto de operações previamente acertadas entre as Administrações Tributárias de dois ou mais Estados com vistas a permitir a correta aplicação das disposições que regem o recolhimento, o controle e a recuperação do tributo dos Estados signatários. Isto é, os Estados que pretendem valer-se da assistência administrativa se sujeitam ao ordenamento do Estado requerido para cooperar, sem que tal colaboração contrarie os limites soberanos que constituem e delimitam o território nacional, bem como sua competência^[2].

A cooperação internacional no plano multilateral tem como marcos históricos o Grupo dos Quatro e o Conselho Europeu. Este adotou uma resolução, de 10 de fevereiro de 1975, por meio da qual propôs dez diretivas, *ex vi*, adoção de troca mútua sobre todas as informações necessárias para a correta determinação do montante de tributo a ser pago; necessidade de proceder à harmonização dos meios jurídicos e administrativos dos sistemas tributários para facilitar a troca de informações; possibilidade de funcionários de uma Administração Tributária participarem de ações de controle em outro Estado^[3].

O nível mais estreito de cooperação internacional foi instaurado no âmbito do Grupo dos Quatro, criado em 1970 e formado pelos Estados Unidos, França, Alemanha Ocidental e Reino Unido. Esses Estados reuniram-se e decidiram adotar alguns procedimentos pautados na ajuda recíproca para controlar, de forma coordenada, a legalidade dos negócios operados pelos contribuintes.

Foi então divulgada, em 15 de março de 1979, a experiência vivida por esses Estados, que se uniram na tentativa multilateral de conter a elevação das condutas evasivas — na medida em que a evasão fiscal é responsável pela perda imediata de arrecadação para os Estados. Assim, foram propostas medidas suscetíveis de serem tomadas internamente para conter a evasão fiscal internacional e para a discussão das autoridades sobre a troca de informações, entre outros estudos^[4].

Uma das ações exitosas dessa iniciativa de cooperação recíproca foi o melhoramento da troca de informações, que se revelou instrumento eficaz na luta contra a evasão fiscal. Em face de sua relevância, pode-se dizer que a troca de informações representou o primeiro passo rumo à criação do fisco internacional, tal como afirma Plagnet:

Essas medidas aumentaram, incontestavelmente, a eficácia na luta contra a elisão e a evasão fiscal internacionais. Essa iniciativa pode ser o primeiro passo sobre a criação de um “Inter-fisc”, que se assemelharia à “Interpol”, a organização internacional destinada a lutar contra a criminalidade.[5]

A preocupação com a perda de receitas tributárias foi igualmente manifestada pela OCDE e pela ONU, pois o cometimento de ilícitos tributários compromete a função social do tributo, o custeio do Estado, a concorrência leal e a igualdade entre os contribuintes. O reflexo positivo dessa preocupação foi a inserção do artigo 26 nos modelos de tratados^[6] contra a dupla tributação das mencionadas organizações. O dispositivo trata especificamente da troca de informações como demonstração efetiva da importância da assistência administrativa fiscal.

Percebe-se a ênfase e a atenção dadas à troca de informações para prevenir o cometimento de ilícitos tributários. Esse dispositivo retrata o caráter geral e amplo dessa modalidade de assistência, para ser efetivamente praticada pelos Estados contratantes. Nas palavras de Maria Amparo Ruiz, “ não obstante tal constatação, a assistência foi considerada como instrumento acessório para eliminar e para verificar que as regras do tratado não estavam sendo usadas para camuflar a elisão fiscal.”^[7]

Tal afirmação enfatiza a necessidade de discutir e disciplinar a assistência administrativa a fim de aprimorar o intercâmbio de informações, pois o regramento

dessa modalidade no bojo do tratado contra a dupla tributação não é suficiente para prevenir e reprimir a evasão e a elisão fiscal internacional. De fato, a multiplicidade de artifícios criados pelos contribuintes para furtarem-se ao cumprimento da obrigação tributária não sofrerá o impacto adequado com a previsão da troca de informações num único dispositivo de um tratado contra a dupla tributação.

Ademais, o dispositivo não estabelece a sistematização do procedimento para a troca de informações, uma vez que a Administração Tributária não sabe “como, a quem e o que perguntar a outra administração tributária”^[8]. Logo, a inexistência de procedimentos padrão ou homogêneo dificulta o intercâmbio.

Nesse contexto, o Conselho da Europa e a OCDE, em 25 de janeiro de 1988, celebraram a Convenção multilateral sobre assistência mútua em matéria tributária, a fim de disciplinar detalhadamente o procedimento das modalidades de assistência, sobretudo quanto à troca de informações, uma vez que

as relações econômicas revestiram-se de tal grau de intensidade e diversidade que se sentiu a necessidade de elaborar um novo instrumento, simultaneamente de caráter geral, isto é, abrangendo as diferentes modalidades de assistência possíveis, e cobrindo um vasto leque de impostos – e multilateral, ou seja, permitindo uma mais eficaz cooperação internacional entre grande número de Estados, graças à aplicação e à interpretação uniformes das respectivas disposições^[9].

A evolução do tratamento da assistência administrativa foi nitidamente vislumbrada com a celebração desse tratado, que estabeleceu o âmbito de sua aplicação quanto às pessoas e aos impostos visados, as formas de assistência, suas restrições e os procedimentos comuns e específicos de cada uma das modalidades. Com a finalidade precípua de fomentar a cooperação internacional, o tratado destina-se a reprimir e reduzir a evasão e a elisão fiscal internacional.

A modalidade mais usual de assistência administrativa é a troca de informações, em face de seu perfil histórico e por ter sido a primeira assistência administrativa a ser implementada. Como consequência, a “cooperação interadministrativa se encontra mais desenvolvida no âmbito do intercâmbio de informações”, tal como pondera Prats^[10].

A experiência revelada com o intercâmbio de informações ensejou, em 2002, a elaboração, pela OCDE, de um modelo de tratado específico sobre a troca de informações em matéria tributária^[11], com o intuito de incrementá-la. Tamanha era a preocupação manifestada pela OCDE na prevenção e repressão à elisão e à evasão fiscal internacional, que foi desenvolvido um modelo mais preciso e detalhado sobre a troca de informações numa versão bilateral e multilateral. Viabilizou-se, assim, a sistematização em nível internacional de cooperação^[12].

No entanto, as ponderações feitas no modelo da OCDE sobre a troca de informações guardam correspondência com o modelo de tratado multilateral da OCDE sobre assistência mútua, uma vez que o princípio da reciprocidade, a garantia ao contribuinte

do caráter confidencial da informação e o respeito ao ordenamento interno permanecem praticamente inalterados.

2. O Conceito e os Requisitos da Troca de Informações entre as Administrações Tributárias

A experiência internacional revela que a troca de dados e de informações em matéria fiscal e a colaboração entre as autoridades administrativas se inserem num contexto que demonstra a ação dos Estados contra a evasão e a elisão fiscal internacional^[13].

Necessário, então, que os Estados se comprometam a intensificar o intercâmbio de informações fiscais sobre os contribuintes, para reprimir a perda de receitas decorrente dos atos evasivos e elisivos. Estabelece-se, dessa maneira, a troca de informações entre os Estados como meio hábil a viabilizar a assistência administrativa em matéria tributária com o escopo específico de agir preventiva e repressivamente contra o cometimento de ilícitos tributários.

As trocas de informações são definidas por Fábio Pugliesi como os “meios de que se servem os Estados para facilitar o gerenciamento e controle das atividades dos contribuintes que produzam rendas transnacionais”^[14].

Segundo preceitua Asif Qureshi, a troca de informações resulta da “abertura dos canais de comunicação entre autoridades tributárias”^[15]. Decorre, então, do referido intercâmbio a facilitação dos atos de controle e executivos destinados à cobrança do tributo bem como à prevenção da elisão e da evasão fiscal internacional.

Assumida a obrigação internacional de cooperação recíproca mediante a celebração de tratado sobre a assistência administrativa ou especificamente sobre a troca de informações, os Estados têm o dever de intercambiar as informações, a fim de assegurar o cumprimento do tratado e de sua legislação interna^[16]. Nesse contexto, Alberto Xavier conceitua a troca de informações sem desvinculá-la da assistência administrativa, porque esta obedece aos objetivos de colaboração internacional. Para o autor, os Estados “se comprometem a um auxílio recíproco na percepção efetiva dos tributos que lhe competem, fornecendo informações, reconhecendo e executando atos administrativos estrangeiros”^[17].

Pode-se, então, definir a troca de informações como 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 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.

Assim, o fundamento da troca de informações reside nas condições e nos termos dispostos no tratado que a regulamenta e na observância da legislação interna de cada Estado contratante. Dessa forma, a soberania do ente estatal e o direito dos contribuintes haverão de ser efetivamente tutelados^[18].

A disposição e o interesse dos Estados em intercambiar informações revela que os objetivos das Administrações Tributárias consistem na verificação da veracidade, legalidade e licitude dos negócios do contribuinte que envolvam matéria tributária. O êxito da ação administrativa nesse campo supõe a possibilidade de receber informações concretas e completas sobre a situação do contribuinte. Assim, as informações obtidas poderão, futuramente, embasar a cobrança dos tributos na esfera administrativa e judicial por meio da assistência administrativa ou judicial.

De fato, essa modalidade de assistência administrativa possui alvo preciso e eficaz, qual seja, evitar que os contribuintes se subtraíam de suas obrigações tributárias, quer beneficiando-se da existência de lacunas na legislação interna e, principalmente, nos próprios tratados que regulam o tema, quer utilizando-se de algum mecanismo evasivo ou elisivo.

A troca de informações entre as Administrações Tributárias permite aos Estados conhecer e controlar as escolhas do contribuinte incrementadas com a globalização. A relevância desse mecanismo é reconhecida por Antônio Borges, que entende que a troca de informações representa um “importante mecanismo de prevenção ou eliminação da evasão tributária internacional. Tal forma de cooperação internacional tem se tornado a cada dia mais necessária, considerando o número crescente de contribuintes que obtêm rendas e dispõem de capitais no exterior”[19].

A troca de informações condiciona-se a aprimoramentos, uma vez que um instrumento dessa relevância necessita ser lapidado para fazer jus à multiplicidade de artifícios explorados e utilizados pelos contribuintes. A existência de cinco métodos de intercâmbio reforça essa assertiva, conforme será demonstrado a seguir.

3. Os Métodos da Troca de Informações entre os Estados

A troca de informações constitui, de fato, a modalidade mais utilizada de assistência administrativa internacional, uma vez que tem campo amplo de aplicação e se revela método eficaz para prevenir e reprimir a evasão e a elisão fiscal internacional.

Os tratados específicos sobre a troca de informações apresentam-se, contudo, em pequeno número. Normalmente, a troca de informações é prevista nos tratados contra a dupla tributação no artigo 26, de acordo com o modelo da OCDE^[20]. Todos os tratados celebrados, por exemplo, pelo Brasil^[21] e pela Espanha^[22] reproduzem o procedimento disposto no referido dispositivo.

Os métodos para viabilizar a troca de informações preconizados pela OCDE são cinco. De acordo com esse modelo, o intercâmbio de informações pode ser feito de forma (a) provocada ou a pedido, (b) automática, (c) espontânea, (d) com verificação fiscal simultânea e (e) com verificações fiscais no estrangeiro entre os Estados^[23].

Os métodos preconizados no modelo do tratado multilateral sobre assistência mútua da OCDE não se revestem de rigidez, visto que os Estados são livres para disciplinar o processamento, o procedimento e as circunstâncias em que as informações serão trocadas. A utilização de outras técnicas e sua efetiva implementação deve refletir a

crecente internacionalização dos negócios econômicos, políticos, sociais, culturais. Necessário, então, constante aperfeiçoamento ou atualização dos referidos métodos, como consequência do estreitamento da cooperação internacional entre os Estados.

Oportuno destacar, antes de analisar especificamente cada um dos métodos de troca de informações mencionados, que Alberto Xavier aponta a existência de cinco características fundamentais da troca de informações^[24]. O autor ressalta que a troca de informações é (i) obrigatória, isto é, o Estado contratante está obrigado a prestar a informação solicitada, em razão do tratado celebrado; (ii) supletiva, na medida em que o Estado requerente deve exaurir, internamente, todas as possibilidades de buscar as informações exitosas acerca do contribuinte, antes de formular o pedido de assistência ao outro Estado; (iii) em regra, provocada, pois as informações apenas serão fornecidas quando houver solicitação do Estado requerente; (iv) secreta, porque impõe que a comunicação seja fornecida apenas às autoridades competentes responsáveis pelo lançamento e cobrança de impostos objetos do tratado; e, por fim, (v) específica, já que as informações se limitam a um caso específico e não a uma generalidade de situações ou de casos conexos envolvendo o mesmo contribuinte, de modo que as informações a serem apuradas restrinjam-se, obrigatoriamente, a determinada situação.

Embora da análise dos métodos empregados seja possível aferir a presença das características acima expostas na troca de informações, a obrigatoriedade de prestar informações é mitigada, por exemplo, quando o pedido implicar violação da ordem pública do Estado requerido. Por outro lado, como se verá a seguir, a troca de informações pode ser espontânea, o que atenua a característica da necessidade de provocação do Estado interessado. No entanto, essas constatações não comprometem a validade e a pertinência das características referentes aos métodos da troca de informações a seguir estudados.

3.1. A Troca de Informações a Pedido

O primeiro método elencado no modelo de tratado da OCDE é a troca de informações a pedido^[25]. Esse é o método “menos elaborado de troca de informações e consiste no pedido informações referentes a um contribuinte determinado e para um caso específico”^[26]. O Estado requerente solicita que o Estado requerido forneça determinada informação referente a operação específica de certo contribuinte, nos termos do artigo 5º do modelo de tratado^[27].

O método demonstra a necessidade de buscar informações mais precisas e completas sobre os negócios e as operações do contribuinte, na medida em que a Administração Tributária suspeita que este esteja praticando atos contrários à legislação tributária, quando há, por exemplo, desencontro entre as receitas e o patrimônio do contribuinte e as declarações por ele prestadas ao fisco.

Assim, para complementar as informações de que já dispõe e para certificar-se da procedência ou improcedência do indício de fraude ou ilegalidade, a autoridade tributária competente pede à autoridade do Estado requerido o fornecimento de informações relativas ao contribuinte ou a determinada operação, para instruir adequadamente o processo administrativo.

O Estado requerente deve formular o pedido de fornecimento de informações de forma detalhada, a fim de permitir ao Estado requerido reconhecer adequadamente a obrigação que lhe cabe. Este haverá de praticar os atos administrativos autorizados por sua legislação interna indispensáveis ao atendimento da solicitação. Se houver inadequação na formação e instrução do pedido, o Estado requerente pode validamente recusá-lo.

Observa-se que se trata de método importante para que a Administração Tributária obtenha os dados corretos e completos do contribuinte. De posse das informações, a autoridade competente pode verificar que as suspeitas acerca da ilegalidade das ações do contribuinte procedem e adotar, em seguida, as medidas legais internas pertinentes. Assim, a constituição do crédito tributário enseja a cobrança do tributo pela Administração Tributária. Na hipótese de o contribuinte residir no Estado requerido, este haverá de colaborar para que a cobrança do crédito seja concretizada mediante a assistência à cobrança solicitada pelo Estado requerente, que, como vimos, é modalidade de assistência administrativa prevista na Convenção multilateral sobre assistência mútua.

3.2. A Troca Automática de Informações

O segundo método de troca de informações refere-se à troca automática de informações^[28], prevista no artigo 6º do modelo do tratado^[29]. Seu objeto cinge-se a um conjunto de informações específicas da mesma natureza relativas aos rendimentos ou ao capital de um contribuinte, a serem transmitidas pelo Estado requerido de forma sistemática e regular. Em regra, as informações referem-se aos pagamentos provenientes do Estado fornecedor da informação e aos impostos por este retidos na fonte^[30]. Para Plagnet, as informações automáticas estabelecem que “os Estados contratantes transmitem, sem pedido prévio e de maneira periódica, as informações referentes a uma ou a diversas categorias de rendimentos (p. ex., juros, *royalties*, honorários, comissões...) cuja fonte se encontra num Estado e recebidas por residente do outro Estado”^[31].

Permite-se, assim, verificar a transparência dos atos tributários do contribuinte, uma vez que a Administração Tributária terá esse controle para detectar inclusive o indício ou a existência de ilícito tributário. Contudo, o sucesso desse método depende da atuação das Administrações Tributárias envolvidas para fins de estabelecer, previamente, o procedimento que regulamentará a sistematização do fornecimento das informações.

A experiência decorrente desse método revela que 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. Há, assim, condições de processar a velocidade das informações a serem transmitidas, as quais são repassadas e utilizadas pelos responsáveis encarregados do controle.

Reduz-se, assim, o trabalho das Administrações Tributárias, otimizando-se o tempo e o custo do procedimento, conforme disposto nas Recomendações^[32] da OCDE datadas de 23 de julho de 1992 e de 13 de março de 1997, sobretudo para inibir o cometimento de evasão e de elisão fiscal em nível internacional, conforme disposto no artigo 4º do anexo do referido memorando^[33].

A conseqüência dessa iniciativa, que resulta na intensificação do intercâmbio de informações entre as Administrações Tributárias, revela a necessidade de aprimoramento constante para que a cooperação internacional seja cada vez mais eficaz^[34]. Assim, as informações serão trocadas pelo menos uma vez por ano^[35] entre os Estados signatários.

Ademais, as autoridades tributárias competentes comprometem-se a intercambiar de forma sistemática as informações do contribuinte concernentes a mudança de residência, receitas imobiliárias, dividendos, juros, *royalties*, ganhos de capital, entre outros, conforme disposto no artigo 2º do anexo do memorando.

A troca automática de informações pode ser pouco eficaz e produtiva na hipótese de o Estado requerido não dispor de mecanismo eficaz para controlar os atos do contribuinte. As relações econômicas e políticas entre os Estados contratantes devem ser estreitas, pois os obstáculos políticos e econômicos tendem a frustrar a finalidade deste método. E, ainda, os custos operacionais das informações automáticas não devem constituir despesas elevadas para as Administrações Tributárias, pois os encargos econômico-financeiros podem configurar óbice por demais maléfico ao escopo proposto.

De fato, este método é bem mais elaborado do que a troca de informações a pedido^[36], pois a regularidade na transmissão das informações permite um controle maior e mais intenso da Administração Tributária. Isso porque a periodicidade das informações recebidas tende a instruir adequada e tempestivamente o processo administrativo para a cobrança do tributo, no caso de ser confirmada a ilegalidade ou ilicitude da conduta do contribuinte.

3.3. A Troca de Informações Espontânea^[37]

A troca de informações espontânea dispensa a formulação de pedido prévio, conforme disposto no artigo 7º do modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua^[38]. Decorre da percepção de um Estado, em razão do trabalho desenvolvido pela Administração Tributária no uso de suas atribuições de controle e fiscalização, da possibilidade de prática de ilícito fiscal por certo contribuinte.

Em outras palavras, um Estado obtém determinada informação que pode ser útil a outro Estado. Essa informação será transmitida ao Estado a quem os dados possam interessar, a fim de que este tome as providências internas necessárias para a satisfação de eventual crédito tributário. A transmissão da informação deve ser instruída com os documentos pertinentes que a embasam, para atribuir maior eficácia ao método.

Assim, 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 arrecado 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^[39] do artigo 7º do modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua, acima mencionado.

Observe-se que o esforço empreendido pelo Estado responsável pela transmissão dessas informações denota conduta que transcende o princípio da reciprocidade, revelando o caráter mútuo da cooperação internacional referente à assistência administrativa. Esse método de fornecimento da informação, que dispensa a formulação de pedido antecedente, tende a se desenvolver^[40], dada sua relevância. Assim, essas informações podem implicar aumento de receita e exigem, por conseqüência, maior atenção e monitoramento dos atos de determinado contribuinte por parte do Estado que estava até então alheio à prática de atos evasivos ou elisivos a ele prejudiciais^[41].

3.4. As Verificações Fiscais Simultâneas

O quarto método para o intercâmbio de informações consiste nas verificações fiscais simultâneas^[42]. Nesse método, dois ou mais Estados signatários acordam em proceder simultaneamente à verificação da situação tributária de determinado contribuinte em razão da convergência de interesses das Administrações Tributárias sobre um ou mais atos por ele praticados. Cada Estado, dentro do respectivo território, verificará a suspeita que recai sobre o contribuinte, a fim de transmitir e receber, reciprocamente, as informações obtidas, conforme disposto no artigo 8º, § 2º, do modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua ^[43].

Há, na verdade, trata-se de ação coordenada que envolve mais de duas autoridades tributárias para fins de controle simultâneo sobre as transações tributárias efetuadas por pessoa física ou jurídica ou por pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Assim, as pessoas visadas são as que residem num Estado e exercem atividade em outros países, bem como as que têm pluralidade de domicílios em dois ou mais Estados.

Contudo, a ação coordenada das Administrações inicia-se quando um Estado se certifica de que o caso comporta verificação simultânea e encaminha ao Estado potencialmente interessado suas razões. O Estado receptor do comunicado analisará se se trata ou não de controle simultâneo e, ainda, se tem interesse na prática do ato^[44].

É pacífica a possibilidade de rejeição do Estado em proceder à verificação simultânea. No entanto, eventual recusa é indesejável, uma vez que a investigação e o controle de determinado ato praticado por certo contribuinte pode revestir-se de grande interesse para o Estado requerente^[45]. Esse é o motivo pelo qual se entende que a recusa implica negativa de cooperação internacional e, conseqüentemente, compromete o exercício legítimo e necessário da assistência administrativa internacional na modalidade troca de informações.

Oportuno salientar que a verificação simultânea pode, igualmente, beneficiar o contribuinte. Ao analisarem as obrigações tributárias em dois ou mais territórios, as Administrações Tributárias podem concluir pela existência de dupla tributação, que pode ser eliminada, a fim de favorecer o desenvolvimento das relações econômicas e atenuar a carga tributária suportada pelo contribuinte.

3.5. As Verificações Fiscais no Exterior[46]

Por fim, o quinto e último método exposto no modelo de tratado refere-se às verificações fiscais no exterior. Nesse caso, o Estado requerente solicita ao requerido autorização para presenciar a verificação fiscal que será ou está sendo feita no território deste, conforme disposto no artigo 9º do modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua [47].

Esse pedido pode suscitar problemas referentes à soberania, transparência e eficiência da Administração Tributária do outro Estado e criar impasses de natureza política. Assim, aconselha-se a aplicação desse método apenas quando o Estado requerente estiver realmente convencido de que a verificação solicitada irá contribuir em larga escala para a resolução de questão tributária interna. Na hipótese de violação de sua soberania mediante a contrariedade, por exemplo, da sua política interna e do procedimento administrativo adotado, o Estado requerido estará autorizado a recusar o pedido de colaboração fiscal.

A existência de cinco métodos disciplinadores da troca de informações não exaure os procedimentos a serem adotados pelos Estados contratantes. Eles podem definir previamente a forma e os mecanismos por que as informações serão processadas. Assim, os Estados não ficam impedidos de explorar quaisquer outras técnicas para requerer e transmitir as informações. Na hipótese de ser necessária a obtenção de determinada informação em caráter de urgência, pode-se, por exemplo, dispensar a forma escrita, comumente utilizada.

De fato, a OCDE e a ONU reconhecem a necessidade de aperfeiçoar a assistência administrativa internacional e, paralelamente, externam a preocupação com os direitos e garantias vitais do Estado e do contribuinte. Assim, o exercício da troca de informações não é absoluto, pois a existência de limitações é consequência natural à própria convivência e cooperação entre os Estados, nos termos a seguir expostos.

4. As Limitações quanto ao Pedido, ao Fornecimento e à Utilização das Informações pelas Administrações Tributárias

O reconhecimento internacional de que a dupla tributação e a evasão fiscal se agravam com a globalização[48] justifica a criação de mecanismos de prevenção importantes para conter o cometimento de atos evasivos e elisivos. No entanto, os atos e ações concertadas entre os Estados com tal escopo sofrem limitações de ordem política, tais como a proteção dos interesses dos Estados e dos contribuintes. A limitação também pode ser de ordem técnica, que enseja a observância do princípio da reciprocidade e prima pelo caráter secreto das informações, conforme afirma Jarvenic[49].

As limitações analisadas serão as previstas no tratado e as que repercutem diretamente no pedido, no exame e na resposta da informação solicitada em face das peculiaridades do ordenamento de cada ente estatal.

A celebração de tratado não autoriza os Estados a obterem e transmitirem incondicionalmente informações fiscais sobre os contribuintes nacionais ou estrangeiros, bem como a informarem sobre a natureza das operações por estes realizadas envolvendo um ou mais de um Estado. Isso porque os direitos e as garantias individuais do contribuinte devem ser respeitados[50]. Esses direitos representam instrumento de comedimento a eventual arbitrariedade do Estado no exercício de seus atos e na adoção de procedimentos administrativos.

A tutela desses direitos conferida ao contribuinte, independentemente da nacionalidade deste, observa o princípio da não-discriminação insculpido no artigo 24 dos modelos de tratado contra a dupla tributação da ONU e da OCDE[51]. De fato, esse dispositivo contempla a proteção do contribuinte, seja ele nacional ou estrangeiro. Tal proteção foi igualmente prevista no modelo de tratado da OCDE[52] sobre assistência mútua. Neste ponto, constata-se a imposição de mais um limite à troca de informações: se houver discriminação entre o contribuinte nacional e o estrangeiro que estejam em situação idêntica.

O modelo de tratado da OCDE sobre assistência mútua em caráter multilateral enfatiza a necessidade de limitar a troca de informações, seja para proteger o contribuinte, seja para tutelar os interesses do Estado na arrecadação dos tributos ou para preservar a ordem pública. Assim, a cooperação internacional condiciona-se ao respeito e à observância da soberania de cada ente estatal, para que a convivência internacional seja pacífica e possível.

A troca de informações é, dessa forma, alvo de limitações que conduzem à proteção do contribuinte e à observância da ordem pública dos Estados contratantes. Inicialmente, as organizações internacionais recomendaram que a assistência administrativa apenas determinasse as situações justificadoras da aplicação do tratado. No entanto, a crescente internacionalização das relações econômicas externou a vontade e o interesse dos Estados de que a troca de informações sobre determinado ato ou fato jurídico fosse ampliada, mesmo que não existisse disposição expressa no tratado[53].

Logo, a troca de informações não está limitada aos impostos abrangidos pelo tratado; pode, desta feita, estender-se a outros impostos mediante a interpretação extensiva do artigo 26 do modelo de tratado da OCDE contra a dupla tributação[54]. A troca de informações abarca, ainda, os impostos não contrários ao tratado[55]. Esse entendimento coaduna-se com a finalidade da assistência administrativa na modalidade troca de informações, pois concede aos Estados rol mais amplo de ações para controlar as atividades dos contribuintes[56].

A troca de informações calca-se no princípio da reciprocidade que orienta os Estados requerente e requerido. Assim, o requerente não deve solicitar informação ao requerido que não lhe seja lícito e moral obter com base em sua própria legislação. De fato, a assistência não se destina a ampliar os poderes e os direitos do Estado requerente quando estes não estão contemplados em seu próprio ordenamento jurídico, conforme disposto no artigo 21, § 2º, alínea c[57], do modelo de tratado sobre assistência mútua.

Verifica-se, portanto, a proteção concedida ao contribuinte, já que o fato de residir em outro Estado não implica aumento das prerrogativas da Administração Tributária em seu desfavor, uma vez que o Estado requerente não dispõe dessas faculdades em seu próprio território. O requerimento para que esse tipo de informação seja transmitida é fato que justifica a recusa legítima do Estado requerido no pedido de assistência administrativa. Evita-se, assim, que o requerente disponha de poderes mais amplos que aqueles a ele concedidos por seu próprio ordenamento jurídico.

Da mesma forma que o Estado requerido não está obrigado a fornecer informações cuja obtenção não seja possível no Estado requerente, aquele ente está autorizado a recusar o pedido de assistência se ficar demonstrado que sua legislação interna não consente no fornecimento da informação solicitada, nos termos da alínea *a* do artigo 21 do tratado multilateral sobre assistência mútua[58]. Logo, o Estado requerido está desobrigado de tomar todas as medidas e de praticar todos os atos administrativos internos quando seu ordenamento jurídico proibir a transmissão da informação[59]. Essa vedação persiste mesmo se a legislação do Estado requerente for mais completa que a do requerido.

Por conseguinte, o princípio da reciprocidade é elemento essencial para caracterizar o aspecto mais amplo ou restritivo da troca de informações. O exercício dos direitos e dos deveres dos Estados contratantes decorre de sua manifestação de vontade e cinge-se aos exatos termos da avença pactuada. Caracteriza-se, assim, a reciprocidade como uma dupla limitação da eficácia da assistência que provém dos Estados requerente e requerido[60].

Inserir-se nesse contexto a possibilidade legítima de o Estado recusar-se a transmitir a informação requerida quando ela for contrária à ordem pública ou a seus interesses vitais[61]. Os atos de império devem ater-se ao território do Estado, uma vez que a soberania dos Estados precisa ser respeitada, sob pena de desvirtuar a finalidade e a concepção originária da assistência administrativa internacional.

No entanto, a previsão dessa limitação no tratado pode implicar postura danosa e contrária à finalidade da assistência administrativa, se o Estado requerido utilizá-la de maneira abusiva ou arbitrária. Nesse caso, o Estado requerido estará dispensado de fundamentar a recusa. A observação feita por Tixier aponta tal risco, pois, “na realidade, a cláusula da ordem pública parece ser, com efeito, um meio cômodo permitido ao Estado requerido de se recusar a transmitir a informação sem ter de justificar-se”[62].

Outra limitação reside no fato de o Estado requerido não ter a obrigação de fornecer informações que sejam reveladoras de segredo comercial, industrial, profissional ou de processo comercial[63]. Existem, pois, certas informações com caráter confidencial para fins de proteger os direitos e as garantias do contribuinte. Assim, a autoridade fiscal do Estado requerido tem discricionariedade para recusar o fornecimento da informação se entender que ela pode trazer prejuízos ao contribuinte e afetar seus interesses.

Essa limitação, contudo, é mitigada pelo disposto no modelo de tratado sobre troca de informações, em seu artigo 5º, § 4º[64]. Assim, as autoridades competentes têm capacidade jurídica e competência para obter todas e quaisquer informações constantes das instituições financeiras e demais pessoas que tenham como objeto o investimento de capitais.

O sigilo bancário não é espécie do sigilo comercial ou profissional. Logo, não é fundamento válido para justificar a recusa do Estado requerido no fornecimento da informação, nos termos do artigo 7º[65] do tratado sobre troca de informações. Verifica-se, então, que se buscou atribuir maior efetividade à troca de informações, tal como afirma Sérgio de Souza, visto que esse

novo modelo *extermína* o sigilo bancário, quando considerado como manto jurídico de opacidade que se opõe às atividades das autoridades que buscam os caminhos do dinheiro e a proteção daqueles que utilizam de forma legítima a confidencialidade do sistema financeiro[66].

Em observância à transposição da barreira tributária que implicava grave prejuízo ao desenvolvimento do comércio internacional, a solicitação de informação que contrariar as cláusulas do tratado contra a dupla tributação autoriza o Estado requerido a recusar-se a transmiti-la[67]. Na hipótese de haver dupla tributação, tendo em vista que os tratados não eliminam todas as hipóteses de incidência, a informação deve ser prestada, desde que não seja contrária ao tratado[68].

A mesma postura será tomada pelo ente se a informação caracterizar violação dos princípios tributários incorporados no ordenamento jurídico, tendo em vista que sua aplicação se restringe aos fatos ocorridos no território em decorrência do poder de tributar[69]. O caráter confiscatório do tributo, por exemplo, permite ao Estado requerido recusar a assistência[70].

Por fim, o modelo de tratado sobre assistência mútua estabelece, no artigo 22[71], o sigilo das informações trocadas. Essa limitação, imposta a ambos os Estados, é corolário do poder tributário do Estado e da proteção aos direitos do contribuinte. Caracteriza-se, então, como uma garantia de que as Administrações Tributárias envolvidas na cooperação manterão o sigilo acerca da informação solicitada e transmitida nos termos da legislação de cada Estado[72].

O caráter secreto das informações garante o êxito da investigação da Administração Tributária para que seu resultado não seja comprometido por ação do próprio investigando. Do mesmo modo, protege o contribuinte na medida em que não o expõe publicamente com base tão-somente num pedido de informações[73].

O mencionado artigo 22 assegura, ainda, que as informações serão transmitidas às autoridades administrativas e judiciais competentes para o lançamento, a cobrança e a execução do tributo. Frise-se que apenas essas autoridades poderão usar a informação, com o cuidado de fazê-lo apenas para o fim específico que justificou a solicitação. O uso desmedido da informação requerida, bem como a desvinculação do fato que a fundamentou, pode representar desestímulo à assistência administrativa e, conseqüentemente, comprometer a vontade política dos Estados na luta contra a evasão e a elisão fiscal internacional. Assim, estes podem, se assim desejarem, primar pela prevalência dos interesses de seus contribuintes ou de seus nacionais[74], em detrimento da cooperação internacional.

Importante salientar que, se a autoridade administrativa competente quiser utilizar a informação recebida para fim diverso do inicialmente indicado, terá de pedir autorização ao Estado requerido, bem como ao próprio contribuinte a que se refere a informação. Essa limitação tende a frustrar o escopo da troca de informações em razão do necessário consentimento das pessoas envolvidas para a utilização da informação de forma diversa da inicialmente estabelecida.

No entanto, os comentários ao modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa[75] declaram não ser desejável que a autorização prévia do Estado obstaculize a troca de informações, motivo por que as informações que não implicarem violação do segredo profissional ou comercial devem ser comumente prestadas e utilizadas, atribuindo-se, desta feita, caráter mais liberal à divulgação e utilização das informações. Os Estados podem, contudo, dispensar o requisito da autorização prévia, nos termos do § 2º do artigo 22 do modelo[76].

O sigilo da informação prevista no tratado possibilita ao Estado requerido a proteção de seus contribuintes bem como da arrecadação tributária decorrente da concorrência entre as empresas e o fortalecimento de sua economia. Evita-se, ainda, a concorrência estrangeira capaz de produzir efeitos negativos no desenvolvimento da economia interna, tal como a diferença de preços entre os produtos nacionais e os importados, conforme salienta Tixier:

A presença da cláusula secreta oponível pelo Estado requerido se explica pela preocupação de cada Estado de proteger seus nacionais contra todo o risco de indiscrição, e, notadamente, de não desarmar a economia nacional face à concorrência estrangeira. É possível ver uma outra preocupação dos Estados de salvaguardar a ordem pública.[77]

A regra geral estabelece que as informações transmitidas às autoridades competentes devem ser usadas unicamente para a finalidade proposta, salvo se houver autorização do Estado requerido nos termos da legislação interna aplicável, conforme mencionado. No entanto, essa limitação, se exercida em caráter pleno, tende a frustrar a eficácia da troca de informação. Para evitar o comprometimento da assistência administrativa, os Estados pactuantes podem utilizar as informações para outros fins, desde que seja mantida a finalidade do motivo que justificou o pedido de colaboração consubstanciada no propósito de controlar os atos do contribuinte e evitar perda de receitas tributárias. A autoridade administrativa deve, ainda, autorizar o uso da mencionada informação para outro fim[78] de acordo com as normas vigentes no ordenamento jurídico do Estado que transmite a informação[79].

Pelo exposto, conclui-se que a existência de limitações ao exercício da assistência administrativa internacional, na modalidade troca de informação, visa a garantir a integralidade do ordenamento jurídico dos Estados em razão da preservação das normas de ordem pública. As limitações estendem-se, também, ao contribuinte, na medida em que as informações são sigilosas e devem ser, em regra, utilizadas para o fim proposto,

desde que a transmissão não implique violação dos direitos e garantias previstos na legislação interna.

Não obstante tais considerações, no plano internacional verifica-se a ascendência da troca de informações. Internamente, os Estados “também se mostram interessados na obtenção de maior grau de transparência possível nas rendas, operações, inversões de gastos efetuados transnacionalmente”[80]. Trata-se de constatações que ensejam o crescimento e a efetividade da troca de informações no combate à elisão e à evasão fiscal internacional.

Conclusão

O sucesso da assistência administrativa internacional decorre do esforço conjunto e da vontade política dos Estados, pois as obrigações eventualmente assumidas para reduzir e/ou eliminar a elisão e a evasão tributária internacional, em regra, derivam da celebração de tratados com seus termos e suas condições que regulamentam a ajuda recíproca.

A celebração do tratado multilateral entre os países membros da OCDE e a Comunidade Européia sobre a assistência mútua internacional em matéria tributária, no ano de 1988, representou um avanço na tentativa de reprimir os ilícitos fiscais internacionais. Isto porque foram disciplinados três importantes mecanismos para estreitar as relações entre os Estados com objetivos de conter o ímpeto desmedido do contribuinte de eliminar ou diminuir o pagamento de tributos. Das três modalidades de assistência administrativa previstas nesse tratado, a troca de informações é a mais comum e freqüente. É possível que o propósito do Estado de controlar a arrecadação tributária seja viabilizado com o desenvolvimento do intercâmbio de informações porque permite acompanhar os atos do contribuinte e prevenir a prática de eventual ilícito fiscal. Acrescente-se, ainda, que a elaboração do modelo de tratado específico sobre a troca de informações entre as Administrações Tributárias competentes tem permitido o controle das operações internacionais do contribuinte, nacional ou estrangeiro, ou, ainda, onde quer que este resida ou aufera renda. De fato, o monitoramento tributário dessas operações viabilizou o controle, a fiscalização e a atuação das Administrações Tributárias de forma eficiente quanto à licitude do planejamento tributário interno e internacional, a fim de que a elisão e a evasão tributária, decorrente do planejamento agressivo, não prevaleçam sobre os interesses dos Estados cooperadores e dos seus indivíduos. Assim, evita-se a perda na arrecadação das receitas tributárias e permite-se o incremento das atividades estatais destinadas à satisfação do interesse público.

Desse modo, com base na análise empreendida, constata-se que o escopo comum dos Estados consiste em impedir que a evasão e a elisão tributária internacional afetem o recolhimento de tributos pelos contribuintes, com o objetivo final de que as atividades estatais, pessoais e mercadológicas não sejam comprometidas. Para tanto, a troca de informações revela-se, atualmente, o instrumento mais eficaz à disposição dos Estados para implementação dessas políticas comuns de repressão a ilícitos tributários.

Nesse sentido, o estreitamento das relações entre os entes estatais é condição para o desenvolvimento e para o aprimoramento do controle das atividades fiscais, na luta real

e eficaz contra a elisão e a evasão tributária internacional. Sem dúvida, essa postura representa importante passo na efetivação da integração entre os Estados, que transcende o alcance da cooperação.

REFERÊNCIAS

BORGES, Antônio de Moura. Considerações sobre o combate à concorrência tributária internacional prejudicial. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 2, n. 12, p. 53-70, nov./dez. 2004.

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

_____. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras, com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. **Direito em Ação**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 21-42, dez. 2000.

_____. Considerações sobre a dupla tributação internacional. **Direito em Ação**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 45-67, set. 2001.

_____. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI; [São Paulo]: IBDT, 1992.

BROWN, Karen. **Allowing tax laws to cross borders to defeat international tax avoidance: the convention on mutual administrative assistance in tax matters**. Brooklyn Journal of International Law, v. 15, 1989, p. 59-108. (43 Int'l J. 106 1987-1988).

CASELLA, Paulo Borba. **Direito internacional tributário brasileiro**. São Paulo: LTr, 1995.

FERNÁNDEZ, Nestor Carmona. No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Información. In: ANTÓN, Fernando Serrano (Coord.). **Fiscalidad internacional**. Madri: Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 579-590.

GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on mutual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987.

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

JARNEVIC, Jean–Pierre. **Droit fiscal international**. Paris: Economica, 1985.

OWENS, Jeffrey. **Towards world tax co-operation**. OECD Observer, out. 2000. Disponível em

http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/271/Towards_world_tax_co-operation.html. Acesso em: 12. ago.2006.

PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986.

PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino de (Coord.). **Temas atuais de direito do comércio internacional**. Florianópolis: OAB/SC, p. 317-347.

PRATS, Francisco Alfredo Garcia. La asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria. In: EZQUERRO, Teodoro Cordón (Dir.) **Manual de fiscalidad internacional**. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 993-1050.

QURESHI, Asif Hasan. **The public international law of taxation**. London/Boston: Graham & Trotman Ltd, 1994.

RELATÓRIO EXPLICATIVO RELATIVO À CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL. Conselho da Europa/OCDE. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1992.

RUIZ, Maria Amparo Grau. **Mutual assistance for the recovery of tax claims**. The Netherlands: Kluwer Law International, 2002.

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

THURONYI, Victor. **Comparative tax law**. The Hague (The Netherlands). Kluwer Law International, 2003.

TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985.

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

[1] HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 241.

[2] PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986, p. 317.

[3] JARNEVIC, Jean-Pierre. **Droit fiscal international**. Paris: Económica, 1985, p. 245.

[4] PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986, p. 331

[5] No original: “*Ces mesures ont accru, incontestablement, l’efficacité de la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales internationales. Il s’agit, peut-être, du premier pas vers la création d’un “Inter-fisc” qui ressemblerait à “Interpol”, l’organisation internationale destinée à lutter contre la criminalité!*”. PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986, p. 331.

[6] Art. 26 – Troca de Informações 1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da Convenção ou da legislação interna dos Estados contratantes relativa aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à Convenção, particularmente em relação à prevenção da fraude ou sonegação desses impostos. Todas as informações recebidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas da mesma forma que as informações obtidas em virtude da legislação interna desse Estado. Entretanto, se as informações forem consideradas originariamente secretas no Estado que as transmitir, só serão comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo os tribunais e órgãos administrativos, encarregados do lançamento ou cobrança, da execução ou instauração de processos, ou da decisão de recursos em relação aos impostos visados pela Convenção). Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações exclusivamente para esses fins, mas poderão revelá-las em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais. As autoridades competentes, mediante consultas, determinarão as condições, métodos e técnicas apropriados em relação aos assuntos sobre os quais tal troca de informações será feita, inclusive, quando procedente, a troca de informações sobre a evasão fiscal. 2. O disposto no nº 1 não poderá em caso algum ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação: a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do 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 das do outro Estado Contratante; c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processo comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública

[7] No original: “*Nonetheless, it was still treated as na accessory to the elimination of double taxation in that it served to verify that the rules for its prevention were not being used to camouflage tax avoidance*”. RUIZ, Maria Amparo Grau. **Mutual assistance for the recovery of tax claims**. The Netherlands: Kluwer Law International, 2002, p. 104.

[8] SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, p. 89-103, set. 2003, p. 92.

[9] RELATÓRIO EXPLICATIVO RELATIVO À CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL. Conselho da Europa/OCDE. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1992, p. 11.

[10] PRATS, Francisco Alfredo Garcia. La asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria. In: EZQUERRO, Teodoro Cordón (Dir.) **Manual de fiscalidad internacional**. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 993-1050, p. 996. No original: “*la cooperación inter-administrativa se encuentra más desarrollada en el ámbito del intercambio de información.*”.

[11] Na língua inglesa tem-se *Agreement on Exchange of Information on Tax Matter*.

[12] SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, p. 89-103, set. 2003, p. 93.

[13] FERNÁNDEZ, Nestor Carmona. No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Información. In: ANTÓN, Fernando Serrano (Coord.). **Fiscalidad internacional**. Madri: Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 579-590, p. 588.

[14] PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino de (Coord.). **Temas atuais de direito do comércio internacional**. Florianópolis: OAB/SC, p. 317-347, p. 337.

[15] QURESHI, Asif Hasan. **The public international law of taxation**. London/Boston: Graham & Trotman Ltd, 1994, p. 348.

[16] SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, p. 89-103, set. 2003, p. 91-92.

[17] XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 841.

[18] A respeito, oportuno salientar que Bernard Plagnet assevera que, na França, a troca de informações tem duplo fundamento, isto é, o tratado em matéria tributária e as diretivas europeias, cujas disposições foram introduzidas no direito interno. PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986, p. 318.

[19] 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. **Direito em Ação**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 21-42, dez. 2000, p. 21.

[20] Essa constatação reitera a afirmação anteriormente feita de que a assistência administrativa ainda não recebeu dos Estados a atenção que merece, continuando a dupla tributação a ter tratamento nitidamente prioritário. É evidente o caráter acessório ou secundário da assistência administrativa em matéria tributária.

[21] XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 842.

[22] FERNÁNDEZ, Nestor Carmona. No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Información. In: ANTÓN, Fernando Serrano (Coord.). **Fiscalidad internacional**. Madri: Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 579-590, p. 588-589. A exceção, conforme salienta o referido autor, refere-se ao tratado contra dupla tributação que a Espanha celebrou com a Suíça.

[23] As nomenclaturas utilizadas por Fábio Pugliesi para os últimos dois métodos da troca de informações são controle fiscal simultâneo e controle fiscal no estrangeiro, respectivamente. PUGLIESI, Fábio. A recepção dos tratados de troca de informações e assistência administrativa no direito tributário brasileiro e o comércio internacional. In: CASTRO JR., Osvaldo Agripino de (Coord.). **Temas atuais de direito do comércio internacional**. Florianópolis: OAB/SC, p. 317-347, p.339.

[24] XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p 842-843.

[25] Em inglês, a expressão é *exchange on request* e em francês, *échange sur demande*.

[26] TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 439. No original: “*la moins élaborée consiste à demander des renseignements sur un contribuable déterminé et pour un cas précis*”.

[27] No original, o artigo 5º assim preceitua: “*1. At the request of the applicant State, the requested States 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*”.

[28] Em inglês, a expressão é *automatic exchange* e em francês, *échange d’office*.

[29] No original, o artigo 6º estabelece o seguinte: “*With respect to categories of cases in accordance with procedures which they shall determine by mutual agreement, two or more Contracting States shall automatically Exchange the information referred to in Article 4*”.

[30] GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on mutual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987, p. 351.

[31] PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986, p. 319. No original: “*Les États contractants se transmettent, sans demande préalable et d’une manière périodique, des informations relatives à une ou plusieurs catégories de revenus (ex. intérêts, redevances, honoraires, commissions...) ayant leur source dans un État et perçus par un résident de l’autre État*”.

[32] Oportuno destacar que essas Recomendações feitas pela OCDE abrangem todos os métodos de troca de informações, embora a ênfase tenha sido dada à troca automática de informações.

[33] Confirma o inteiro teor do artigo 4º: “*Les renseignements visés à l’article 2 du présent Mémoire sont fournis, autant que possible, sous format magnétique ou électronique en suivant la Recommandation du Conseil de l’OCDE sur l’utilisation d’un format magnétique normalisé ou toute mise à jour ultérieure de ce format recommandée par le Conseil. Ces renseignements incluront, autant que possible, le numéro d’identification fiscale dans le pays de résidence et dans le pays de la source pour les bénéficiaires non-résidents de revenus suivant la Recommandation de l’OCDE sur l’utilisation des numéros d’identification fiscale dans un contexte international*”.

[34] *Projet de Recommandation du Conseil sur l’utilisation du modèle de memorandum d’accord l’OCDE sur l’échange automatique des renseignements à des fins fiscales*. Cf. www.oecd.org.

[35] O artigo 6º refere-se ao ano civil. Confirma: “*Les renseignements sont fournis périodiquement au moins une fois par année civile, (...)*”.

[36] No mesmo sentido é o entendimento de TIXIER e GEST. TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 439.

[37] As expressões nas línguas inglesa e francesa são, respectivamente, *spontaneous exchange* e *échange spontané*.

[38] No original, consta o seguinte: “*1. A Contracting States shall, without prior request, forward to another Contracting State information of which it has knowledge in the following circumstances:*”

[39] As alíneas *a* a *e* do artigo 7º assim estabelecem: “*a) the first-mentioned Contracting State has grounds for supposing that there may be a loss of tax in the other Contracting State; b) a person liable to tax obtains a reduction in or an exemption from tax in the first-mentioned Contracting State which would give rise to an increase in tax or to liability to tax in the other Contracting State; c) business dealings between a person liable to tax in Contracting State are conducted through one or more countries in such a way that a saving in tax may result in one or the other Contracting State or in both; d) a Contracting State 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 Contracting State by the other Contracting State has enabled information to be obtained which may be relevant in assessing liability to tax in the latter Contracting State*”.

[40] No mesmo sentido é o entendimento de TIXIER e GEST. TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 440.

[41] Em todos os tratados sobre matéria tributária celebrados pela França constam a troca de informações espontânea. Esse método pode ser considerado uma substituição à troca de informações a pedido na hipótese de o tratado não haver sido concluído ou ainda como um complemento para a troca de informações pontuais não abrangidas pela troca de informações a pedido. PLAGNET, Bernard. **Droit fiscal international**. Paris: Litec, 1986, p. 319.

[42] A expressão em inglês é *simultaneous tax examinations*.

[43] “*Artigo 8. Simultaneous tax examinations. 2. For the purposes of this Convention, a simultaneous tax examination means an arrangement between two or more Contracting States 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*”.

[44] Nesse sentido, é o disposto no § 1º, do art. 8º: “*1. At the request of one of them, two or more Contracting States shall consult together for the purposes of determining cases and procedures for simultaneous tax examinations. Each State involved shall decide whether or not it wishes to participate in a particular simultaneous tax examination*”.

[45] GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on mutual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987, p. 355.

[46] Na língua inglesa, a expressão é *tax examination abroad*.

[47] No original, consta o seguinte: “*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*”.

[48] 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. **Direito em Ação**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 21-42, dez. 2000, p. 22.

[49] JARNEVIC, Jean-Pierre. **Droit fiscal international**. Paris: Economica, 1985, p. 239-240 e 243.

[50] No original, confira-se a íntegra do artigo 21 do Modelo sobre Assistência Mútua da OCDE: “*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”.

[51] No original, o artigo 24 do modelo de tratado da OCDE contra a dupla tributação está assim redigido: “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”.*

[52] Confirma a conteúdo da alínea *f* do artigo 21: “*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”.*

[53] TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 441.

[54] Nesse ponto específico, os Estados Unidos da América são favoráveis a uma interpretação extensiva do mencionado artigo 26, tal como informam TIXIER e GEST. TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 441.

[55] QURESHI, Asif Hasan. **The public international law of taxation**. London/Boston: Graham & Trotman Ltd, 1994, p. 347.

[56] Em sentido contrário posiciona-se Nestor Carmona Fernández. Para esse autor, as informações a serem prestadas limitam-se aos impostos contemplados no tratado, não podendo, em princípio, estender-se a outras modalidades de tributo. FERNÁNDEZ, Nestor Carmona. No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de

Información. In: ANTÓN, Fernando Serrano (Coord.). **Fiscalidad internacional**. Madri: Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 579-590, p. 588.

[57] O artigo 21, *c* do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa determina: “*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;*”

[58] O artigo 21, *a* do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa dispõe: “*a) to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant State;*”

[59] Na hipótese de não haver impedimento para o fornecimento da informação, o Estado requerido deve colocar à disposição do outro Estado todos os meios de investigação, fiscalização e controle de que dispõe para assegurar o controle dos atos do contribuinte sobre os seus impostos. Deve, portanto, praticar todos os atos necessários para prestar a informação como se esta direta e exclusivamente lhe interessasse.

[60] JARNEVIC, Jean–Pierre. **Droit fiscal international**. Paris: Economica, 1985, p 240.

[61] Eis o teor do artigo 21, *b* do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa: “*b) to carry out measures which it considers contrary to public policy (ordre public) or to its essential interests;*”

[62] No original: “*Dans la réalité, la clause de l’ordre public semble être, en fait, un moyen commode permettant à l’Etat requis d’opposer un refus à une demande d’information sans avoir à en justifier*”. TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 446.

[63] Nesse sentido, é o disposto na alínea *d* do artigo 21 do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa: “*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;*”

[64] O artigo 5, § 4º, do modelo de tratado da OCDE sobre a troca de informações está assim redigido: “*4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request: a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees; b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, “Anstalten” and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties*”.

[65] O artigo 7 do modelo de tratado da OCDE sobre a troca de informações determina: “*Article 7 Possibility of Declining a Request 1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement. 2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph. 3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are: (a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or (b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings. 4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public). 5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed. 6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances*”.

[66] SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de informações tributárias entre administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96, p. 89-103, set. 2003, p. 95.

[67] Conforme disposto na alínea *e* do artigo 21 do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa: “*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;*”

[68] GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on mutual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987, p. 377.

[69] 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. **Direito em Ação**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 21-42, dez. 2000, p. 22.

[70] No Brasil, o artigo 150, IV, da CF, proíbe expressamente a instituição de tributo que tenha caráter confiscatório. Confira: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar o tributo com efeito de confisco”.

[71] Nesse sentido, é o disposto no artigo 22 do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa: “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*”.

[72] Eventual descumprimento por um dos Estados do sigilo das informações acarretará a aplicação de sanções previstas na legislação do ente infrator.

[73] No mesmo sentido, é o disposto no artigo 26, parágrafo 1, do modelo de tratado da OCDE contra a dupla tributação.

[74] JARNEVIC, Jean-Pierre. **Droit fiscal international**. Paris: Economica, 1985, p. 243.

[75] GRIZIOTTI, Benvenuto. Draft convention on mutual administrative assistance in tax matters. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, Milano, n. 1, p. 339-399, Mar. 1987, p. 380.

[76] Cf. a íntegra do parágrafo 2, do artigo 22 do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa: “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*”.

[77] No original: “*La présence de la clause du secret opposable par l’Etat requis s’explique par le souci qu’a chaque Etat de protéger ses ressortissants contre tout risque d’indiscrétion, et par là même, notamment, de ne pas désarmer l’économie nationale face à la concurrence étrangère. Il est donc possible d’y voir la manifestation d’une autre préoccupation des gouvernements, celle de sauvegarder l’ordre public*”. TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1985, p. 444.

[78] Neste sentido, é o disposto no parágrafo 4, do artigo 22 do modelo de tratado da OCDE sobre assistência administrativa: “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*”.

[79] Acrescente-se que a informação requerida pode ser transmitida a um outro Estado, desde que a autoridade que forneceu a informação autorize, conforme disposto no mencionado parágrafo do artigo 22.

[80] FERNÁNDEZ, Nestor Carmona. No Discriminación, Procedimiento Amistoso e Intercambio de Información. In: ANTÓN, Fernando Serrano (Coord.). **Fiscalidad internacional**. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 579-590, p. 590.