

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Cooperação Fiscal Internacional: a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão*

Claudio Sacchetto

Professor titular de Direito Tributário, Direito Internacional, Comunitário e Comparado da Faculdade de Economia da Universidade de Torino.

Resumo

Este artigo trata da troca de informações entre Estados com o objetivo de tornar efetiva a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. A globalização e o desenvolvimento das atividades econômicas internacionais das empresas exigem uma ação coordenada entre os Estados nesse sentido, tendo em vista a ineficácia de ações isoladas. Os problemas e as dificuldades decorrentes dessa troca de informações são também examinados.

Abstract

The article examines the exchange of information between States in order to give effectiveness to the verification of the compliance of the fiscal obligations of the tax payers. Globalization and the development of the international economic activities of multinational companies demand a coordinated action among States, considering the inefficiency of isolated actions. The problems and difficulties derived of such exchange of information are examined as well.

Introdução

É um grande prazer para quem vos fala atender ao encargo que me foi generosamente confiado de proferir a conferência de inauguração do Ano de Estudos 2007/2008 nesta Accademia della Guardia di Finanza de Bergamo, à qual me liga um longo passado de docência desde a sua transferência para a cidade de Bergamo e que dura até hoje.

A conferência de inauguração do ano letivo deveria, nas instituições científicas e de alta cultura como são as Academias, fornecer um parâmetro e constituir um exercício preparatório daquilo que se fará a seguir. Espero ser digno do privilégio que me foi dado.

O tema que me foi confiado é: “A Cooperação Fiscal Internacional - a Troca de Informações como Instrumento de Combate à Evasão.” Tema atualíssimo e um pouco esotérico, para quem trabalha com ele e também para os tributaristas, ainda que se orgulhe de uma série prestigiosa de contribuições por parte dos melhores estudiosos de fiscalização internacional, de Direito internacional e de Direito público.

* Este artigo é reprodução da conferência dada pelo autor por ocasião da abertura do ano acadêmico de 2008 da Accademia della Guardia di Finanza de Bergamo, posteriormente publicado na *Rivista della Guardia di Finanza* n. 3 de 2008. Tradução de João Francisco Bianco.

Tema complexo e multidisciplinar, que exige a padronização de diferentes metodologias e aproximações sistemáticas, tornando difícil de tratar de maneira sistemática e exaustiva dentro do limite do tempo que me foi concedido.

Permitam-me fazer uma referência pessoal, visto que ela está associada à memória de um meu bem-sucedido trabalho monográfico intitulado *A Tutela da Pretensão Tributária no Exterior*, que me abriu, no longínquo ano de 1978, a carreira acadêmica na Universidade de Pavia. Seguiram outras contribuições sobre o tema em vários simpósios internacionais e a continuação do seu estudo por parte dos meus alunos da escola de Bergamo, como o professor Persano, autor de fundamentais estudos sobre o assunto e docente nesta Academia.

Uma questão de notáveis implicações práticas que sublinha e revela a grande atenção à realidade atual por parte dos vértices da academia e também da coerência com relação à dupla finalidade educativa de formação humana e de conhecimento técnico dos oficiais desta Instituição, que tenta sempre assegurar a legalidade e a eficiência do sistema jurídico e econômico, em perfeita adequação à realidade em transformação, coerentemente com a visão de uma formação aberta às dimensões internacionais às quais os jovens alunos da Academia devem visar.

Registro que, por feliz coincidência, este mesmo tema será também objeto da próxima Convenção da *European Tax Law Professors*, em preparação, da qual, além da escola de Bergamo, uma contribuição científica também será dada pelas autoridades pertencentes ao corpo da Guardia Della Finanza: cito e aproveito para agradecer, em particular, o Tenente Massimo, da II Divisão do Comando Geral da Guardia della Finanza, que nos forneceu valiosos dados estatísticos.

1. O Objeto da Cooperação Fiscal Internacional

Do que estamos falando?

A expressão *cooperação fiscal internacional*, segundo uma importante definição de um dos maiores estudiosos do assunto, Manlio Udina, contida na sua célebre obra de Direito Internacional Tributário, de 1949, caracteriza-se por ser

“a atividade coordenada, mas distinta, de órgãos internos de dois ou mais estados com o fito de adaptar os objetivos de qualquer um destes estados, objetivos estes que se encontram dentre os objetivos análogos do outro, e que decorrem de direitos da sua atuação”¹.

Não nos esqueçamos também dos estudos fundamentais de Seligman, de Luigi Einaudi, de Biscottini, para nos limitar aos estudiosos italianos.

Entram na genérica categoria da cooperação formas diferentes dela, com relação à matéria (impostos diretos e sobre o patrimônio, sucessões e doações). Quanto às modalidades, entre as mais importantes, aquela em matéria de fiscalização, por sua vez, compreende a troca de informações, a presença de pessoal da administração financeira estrangeira no curso da atividade fiscalizatória e as verificações simultâneas.

Estas formas de cooperação têm em comum a finalidade de serem instrumentos instrutores. Diferenciam-se, pelo elemento extrínseco, por ser a primeira desenvolvida em favor do outro Estado, mas exclusivamente no próprio território. As

¹ Cfr. Udina M., *Il Diritto Internazionale Tributario*, Padova, 1949, p. 428.

outras duas caracterizam-se pela contemporaneidade e contextura das duas administrações atuando no mesmo território. Uma característica de grande significado, que melhor se compreenderá brevemente quando tratarmos do fundamento político e sistemático da colaboração fiscal internacional.

Entra, na cooperação, a assistência na cobrança dos créditos de imposto, que encontrou reconhecimento no artigo 27 da Convenção Modelo da OCDE e na *Council Directive 76/308/EEC*, de 15 de março de 1976, sobre a mútua assistência para a recuperação dos créditos relativos a determinados impostos, competências, taxas e outras medidas (fiscais).

Entra também, aqui, a assistência em matéria judiciária, nas várias formas de reconhecimento das sentenças estrangeiras e das notificações, além da assistência penal sob forma de rogatórias.

A história nos diz que há também tratados sobre a extradição em virtude de crimes de natureza fiscal.

Importantes são as formas de colaboração em matéria alfandegária e a colaboração no que se refere a impostos de sucessão e doação. Há, ainda, a colaboração prevista pelas diretivas Européias em matéria de IVA, enquanto não forem firmados tratados bilaterais específicos sobre o assunto.

A cooperação fiscal entre Estados, ainda que em abstrato, pode ser decorrente de uma atividade espontânea ou unilateral de cada Estado; de norma baseada em acordos internacionais, escritos, quando muito bilaterais, mas também multilaterais, como o Tratado Nórdico e o Pacto Andino; e para os Estados Europeus a cooperação fiscal decorre de regulamentos (cooperação alfandegária) ou diretivas.

2. A Cooperação Fiscal Internacional: o Contexto Econômico e Político

A Itália, como todos os Estados que compõem a comunidade internacional, encontra-se vivendo, de um lado, aquela que na presente época é chamada de globalização ou internacionalização; por outro, faz parte da Comunidade Econômica Européia, hoje União Européia, um ordenamento caracterizado por uma forte integração econômica, política e social, cuja finalidade, dentre outras, é a criação de um mercado comum marcado pelo princípio da não-discriminação e da livre concorrência.

Esse contexto, seja aquele mundial ou europeu, caracteriza-se pela interdependência das relações econômicas no espaço, relacionada a todos os fatores da produção e da riqueza: as pessoas, as sociedades, os serviços, os bens e os capitais.

Superando a visão histórica tradicional da coincidência de um território, um estado, uma economia, pode-se dizer também que hoje a economia, favorecida pelo progresso tecnológico e pelos alargados vínculos restritivos protecionistas, tenha realmente se transformado em universal e planetária. Poderia até pensar em um neologismo - interterritorial - no qual continuam a se sobrepor os Estados tradicionais, porém vistos agora muito menos como articulações organizativas territoriais descentralizadas, mas sim como ordenamentos ou ordens de regras, somente em parte autônomos e autárquicos, cada vez mais sem autonomia de decisão.

Neste duplo contexto internacional e europeu, os ordenamentos fiscais estatais, como os estudos de Direito comparado demonstram, estão sofrendo há tempos um forte redimensionamento, tendo de se curvar às exigências, por um lado,

de defesa e, por outro, de integração e de coordenação com aqueles dos outros Estados, quando não tiveram que ceder inteiramente as próprias competências e os próprios aparatos ao ente supranacional como no resto da Europa, da matéria alfandegária e, em parte, do IVA.

É um dos paradoxos da chegada da *globalização*: por um lado, os Estados se confrontam em termos de competição fiscal; e, por outro, devem cooperar para salvaguardar os próprios sistemas fiscais internos.

Neste contexto, as fiscalizações estatais devem confrontar-se sempre mais com fatos geradores que, por razões dos pressupostos e dos sujeitos a eles ligados, apresentam elementos estranhos ao território. Todavia, se o redimensionamento dos Estados históricos nacionais é indiscutível, é também verdade que os Estados são as únicas formas juridicamente existentes e reconhecidas pelo Direito internacional como organizações de coletividade humanas, lugares de garantias dos direitos e onde se forma o consenso democrático das decisões políticas e se perseguem os valores da equidade e da solidariedade política, econômica e social - também em matéria fiscal.

Os Estados, em outros termos, são ainda locais de interesses fundamentais para cada indivíduo e para as suas coletividades e onde o instrumento da fiscalização é ainda essencial à sua existência. Parafraseando o famoso brocardo, *ubi societas ibi ius*, poderíamos também dizer *ubi societas ibi fiscus*.

Se é verdade que o desenvolvimento da economia empurra em direção às formas econômicas e políticas sempre mais integradas entre Estados, mesmo no sentido vertical, é possível imaginar que tal integração não se deva, necessariamente, construir com o abandono das formas históricas jurídicas estatais que, ao contrário, podem permanecer como organizações descentralizadas, como o federalismo, para salvaguardar os valores históricos das diversidades nacionais, mesmo no aspecto da autonomia fiscal.

3. As Causas Remotas da Necessidade da Cooperação - o Fundamento Histórico, Político e Dogmático da Necessidade de Cooperação

A cooperação entre administradores fiscais é justificada há tempos pela moderna dogmática jurídica com base em dois fundamentos principais.

A primeira argumentação pré-jurídica, uma vez já descrita a internacionalização da economia, reside no fato de existirem elementos e situações relevantes fiscalmente que se realizam e se aperfeiçoam fora do território do Estado, mas que, em razão da jurisdição que mantém o Estado, é necessária a exata individualização e quantificação para o correto funcionamento de um tributo.

A segunda reside nos limites que o ordenamento internacional coloca ao poder administrativo tributário, que não pode atuar legitimamente fora do território do Estado.

Ora, a adoção de instrumentos internos de combate à evasão é claramente insuficiente, residindo então nessa insuficiência a causa eficiente da colaboração fiscal internacional como atividade necessária.

Merece aqui ser introduzida uma breve premissa teórico-dogmática que está na base da necessidade da cooperação internacional, como forma indefectível de efetivação do próprio ordenamento.

O fundamento *teórico da soberania*

Segundo Otto Brunner, no famoso ensaio *Terra e Potere*, de 1965², a linha que assinalou o comportamento humano, desde as origens das coletividades humanas, antes mesmo do que no sentido físico, no sentido antropológico e cultural, é a linha que delimita o território de cada comunidade política, talvez antes mesmo do espaço de cada indivíduo. Uma linha completa como fronteira, como fim além do qual há o outro, o estrangeiro, o diferente. O território, com o advento dos Estados modernos, transforma-se no espaço do Estado nacional, a máxima expressão organizativa das coletividades humanas nele organizadas na visão hegeliana.

A comunidade internacional, com o Tratado de Westphalia, de 1648, se constituiu como comunidade de Estados independentes e soberanos, únicos sujeitos ao ordenamento internacional, e o território se torna elemento constitutivo da mesma existência do Estado, expressão e local onde se exercita a sua soberania, elemento legítimo da validade e da eficácia da lei por ele emanada, segundo a clássica impostação dogmática de Santi Romano.

Nasce, a respeito da tese da soberania dos Estados, a famosa contraposição de Herzfeld, em 1934, e de Buhler, a dicotomia entre princípio de territorialidade no sentido *material*, como poder do Estado enquanto independente e soberano, sobre qualquer situação extraterritorial, e o princípio de territorialidade no sentido *formal*, como limite e vínculo para os Estados para não exercitar os próprios poderes soberanos, entre os quais aqueles tributários, fora do próprio território.

Esse princípio de territorialidade formal da impostação se constrói no tempo na *diuturnitas* e na *opinio iuris et necessitatis*, transformando-se em prática internacional, fonte de direito internacional, e encontra consagração na histórica sentença *Lotus* da Corte Permanente de Justiça Internacional de 1927, que estabeleceu:

“... far from laying down a general prohibition to the effect that States may not extend the application of their laws and the jurisdiction of their courts to persons, property and acts outside their territory, it leaves them in this respect a wide measure of discretion which is only limited in certain cases by prohibitive rules (...) In this circumstance, all that can be required of a State is that it should not overstep the limits which international Law places upon its jurisdiction; within these limits its title to exercise jurisdiction rests on its sovereignty”³.

Por outro lado, os Estados fundamentam a rejeição à colaboração fiscal internacional em premissas de ordem ideológica conectadas com a função política das sentenças *Queen of Holland v. Drukker*, de 1928, segundo as quais “existe um confirmado princípio aplicado há cerca de duzentos anos, que se refere ao caso *Holmann versus Johnson* de 1975 (onde se estabelece que ‘No country ever takes notice of the

² Já traduzido na coleção *Arcana Imperii*, de 1983, aos cuidados de Gianfranco Miglio.

³ “In Reports of the Permanent Court of International Justice”, series A, n. 10 (1927), 19; A. Cassese observa que “(...) the resulting picture justified the principle propounded since the late 1890s by the positivist school whereby in the international community ‘all that was not prohibited was by this mere fact permitted’. This is merely another way of saying that freedom of States (or sovereignty) was the fundamental feature of the international community.” A. Cassese, *International Law*, cit., pp. 169-170.

revenue laws of another’), segundo o qual ‘as cortes inglesas não cobram os impostos dos Estados estrangeiros em seu exclusivo benefício.’” (*Re Delhi Electric sup.* de 1995 e a *Government of India versus Taylor*, sempre de 1955)

O princípio da não-colaboração fiscal, ou chamado no anglicismo de *non enforcement*, encontra aplicação também nos ordenamentos com Constituições Federais como os EUA (cfr., *State of Maryland v. Turner* de 1911 e *State of Colorado v. Harbeck* de 1921) e também fundamento doutrinário na doutrina do *Act of State*.

Com motivações mais formalísticas e de tipo processual, baseadas na carência de jurisdição do juiz nacional, moveu-se, de maneira convergente, a jurisprudência dos Estados continentais. Ainda em 1951, o Tribunal de Gênova negava eficácia à sentença de condenação de um juiz francês. Não posso trazer para a economia atual esta consolidada orientação jurisprudencial e me reporto a um texto meu de 1976, “O Princípio da Irrelevância e da Inaplicabilidade das Leis Tributárias e dos Atos de Imposição de Ordenamentos Estrangeiros na Jurisprudência dos Estados de Common Law e da Europa Continental”, na *Revista de Direito Financeiro e Ciência das Finanças*, 1976, pp. 79 e seg. que me valeu uma contribuição do CNR de cerca de 300 mil libras!

3.1. As causas próximas da cooperação

É universalmente sabido que a fiscalização segue a economia, que a fiscalização segue a riqueza e que as novas formas da riqueza estão também na origem de novas formas de criminalidade. No contexto da internacionalização da economia que acabamos de descrever sinteticamente, assiste-se ao fenômeno há tempos conhecido e estudado de planejamento fiscal pessoal e societário, muito conhecido com os neologismos de *deslocalização* ou *glocalização*. As mudanças da realidade, com efeito, geram também palavras em condições de descrevê-las.

Não são exclusivamente fiscais as razões em origem de tal fenômeno, mas seguramente elas exercem um papel relevante.

Assim, ao lado da economia fiscal legítima verifica-se a evasão e a fuga fiscais freqüentemente associadas como causa e efeito de outras formas de criminalidade financeira, como a lavagem de dinheiro e a máfia, como a imprensa assinala quotidianamente em relação a personagens famosos.

A erosão da base tributária, as transferências de riqueza e a sua ocultação, unicamente com fins de economia fiscal, atingiram dimensões enormes a ponto de exigir medidas urgentes e extraordinárias.

Calcula-se, com a cautela que está sempre conectada a tais estimativas, que cerca de um terço da riqueza dos italianos de vários títulos tenha sido *deslocada* para o exterior. Entre os países industrializados, a Itália é um dos primeiros lugares para a evasão. Em Mônaco, os residentes italianos são, há diversos lustros, mais de seis mil. A proteção fiscal levou à informalidade cerca de 61 bilhões de euros. E a cifra é somente indicativa.

O fenômeno não é exclusivamente italiano. Somente na Suíça os bancos gerenciam 4 trilhões de francos suíços.

Um exemplo: na Ilha de Man, que tem 75.000 residentes, foram estocados nos *caveaux* no final de 2005, 50 bilhões de euros: 7 bilhões a mais do que em 2004! Cada um tem 600.000 euros.

Por sua vez, a Comissão Européia denuncia que as fraudes no IVA produziram uma perda de receita de até 100 bilhões de euros.

Mesmo em um país como os Estados Unidos, onde a reprovação ético-social contra quem cometeu a evasão é muito elevada e os instrumentos internos de combate são muito severos e, efetivamente aplicados, estima-se que a evasão fiscal seja relevante. Cito aquilo que foi afirmado recentemente no Congresso Americano, conforme consta na *Rivista di Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* n. 2, 2007:

“Experts have estimated that the total loss to the Treasury from offshore tax evasion alone approaches \$ 100 billion per year, including \$ 40 to \$ 70 billion from individual and another \$ 30 billion from corporations engaging in offshore tax evasion. Abusive tax shelters add tens of billions of dollars more.”

A lista poderia continuar. Dir-se-ia - sem nenhuma conotação *a priori* - que evade quem pode. Pode, evidentemente, evadir quem tem riquezas. Segundo Donato Masciandaro, Elod Takasts e Brigitte Unger, “Black Finance”, em um estudo recente (“The Economic of Money Laundering”, 2007), os Estados que mais correm riscos são aqueles avançados e industrializados onde se refugia a delinquência financeira.

Evade quem pode desfrutar o planejamento tributário com a ajuda de consultores habilidosos. Não se pode evadir sem um sofisticado conhecimento técnico. E aqui, uma reflexão que é espontânea e, muitas vezes, provocativa. As forças do mal também se servem de técnica e inteligência extremamente requintadas, isto é, de igual teor diabólico. A imagem que me vem é essa mesma, de diabos contra anjos.

Não posso deixar de mencionar os efeitos negativos deste fenômeno que são *in primis* a desestabilização das economias internas, o esvaziamento das medidas de políticas econômicas, como a inegável redistribuição das riquezas. Ou para quem acredita que deva existir também uma ética fiscal, como diz o Cardinal Martini (*Solidarietà e Fisco. Sulla Questione Fiscale, Giustizia e Pace, Centro ambrosiano, Catechismo sociale della Chiesa*, Milano, 2000): “A evasão é condenada porque reflete o fato que é mais forte a tentação da ética individualista do que a consciência do sistema fiscal como bem público.”

É esvaziada uma das marcas da política econômica e social em que são impresos os vigentes sistemas fiscais, como o princípio de solidariedade e o princípio de progressividade⁴.

Olhando os efeitos da otimização econômica do ponto de vista internacional, uma acentuada evasão internacional leva à falência de todas as políticas de *Capital import and capital export neutrality* e das propostas de fundar os critérios de jurisdição fiscal nas situações econômicas internacionais sobre o princípio de territorialidade ou de origem (como proposto por Kemmeren). Um fenômeno que poderia ser definido, parafraseando uma expressão de Lionel Robbins, como “anarquia fiscal internacional”.

⁴ Sobre o ponto nos permitimos fazer referência a um nosso texto: C. Sacchetto, L'Evoluzione del Principio di Territorialità e la Crisi della Tassazione del Reddito Mondiale nel paese di Residenza, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* n. 2, 2002, pp. 35 e ss.

A segunda função da troca de informações é de permitir uma correta aplicação das normas convencionais e internas, função que é estranha e instrumental, mas também autônoma, em relação à luta contra a evasão.

Na escolha dos instrumentos dos Estados há o dever de seguir a mobilidade da riqueza, que se torna sempre mais *líquida*, para usar uma feliz expressão de Bauman, mesmo se isto tenha o efeito de exasperar o próprio sistema normativo na tentativa de ligar a apuração do fato gerador com sujeitos residentes no Estado.

Um sintoma visível desta exasperação de tendência é o uso de presunções com o fim de taxar rendas produzidas em paraísos fiscais e a adoção de normas como as de CFC - *Controlled Foreign Corporations*. Além disso, e aqui chegamos ao núcleo do problema, esta adequação legislativa corre o risco, frequentemente, de ficar frustrada pela impossibilidade de tornar efetiva a própria pretensão fiscal, não podendo os Estados atuar com os instrumentos operativos internos de verificação e de cobrança no território do Estado estrangeiro. A necessidade de cooperação é sempre mais urgente para trazer a posição das administrações financeiras dos países da UE para uma posição de igualdade, em paridade com as armas contra os que evadem, para usar uma clássica expressão do documento da Comissão Européia n. 1.798, de 2003, sobre a *Harmful Tax Competition*. É da consciência da inadequação dos instrumentos internos que deriva a necessidade e a *ratio* da cooperação fiscal internacional e da troca de informações.

4. A Evolução da Cooperação Fiscal Internacional

A importância e a dimensão atual do fenômeno da cooperação fiscal internacional pode melhor ser apreciada se examinada em uma pesquisa retrospectiva no percurso da sua evolução.

Uma curiosidade histórica: os primeiros exemplos de colaboração internacional em matéria tributária estão relacionados com a assistência à cobrança de créditos tributários (Bélgica - França 1943, Bélgica - Holanda 1845, Bélgica - Luxemburgo 1845) em um período antecedente, portanto, àquele contra a dupla imposição.

O momento que assinala significativamente o início da colaboração em matéria fiscal na troca de informações é aquele posterior à Primeira Guerra Mundial, com os trabalhos da Sociedade das Nações, em razão da necessidade contingente de repartir a economia internacional e o papel estratégico que podia ter a eliminação ou a redução da dupla imposição internacional.

Nesta primeira fase, ainda que não esteja ausente a atenção ao risco da evasão fiscal internacional, as trocas internacionais estão ainda relativamente reduzidas e prevalecem a preocupação e a exigência prática em assegurar que as rendas transnacionais sejam taxadas pelo menos uma vez.

No esquema de Convenção Modelo de 1963, e ainda naquele de 1977, não estava formalmente prevista, como finalidade das convenções, a repressão da evasão. É somente mais tarde que aparece esse objetivo nos títulos das várias convenções bilaterais e entre as finalidades do tratado, no preâmbulo da Convenção Modelo e no seu artigo 26. Importante foi a tomada de consciência de que os dois problemas - a eliminação da dupla imposição e a luta contra a evasão - não podiam ser vistos separadamente. Nos últimos 20 anos, e chegando até nós, assiste-se a uma

exasperação dos instrumentos de cooperação fiscal internacional, diversamente articulada e com âmbitos e finalidades alargados, mas maximamente na troca de informações.

Nos últimos tempos registrou-se um incremento estatístico na atividade de averiguação derivada da troca de informações com os países do exterior, o que confirma a utilidade deste instrumento de pesquisa e a oportunidade de monitorar os resultados.

Um decisivo empurrão em direção à adoção de formas mais eficazes de cooperação foi a vontade de combater a assim chamada *Harmful Tax Competition*. E mesmo sucessivamente à realização do relatório “*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*” de 1998, é elaborada a primeira Convenção Modelo da OCDE que, depois de algumas pequenas modificações, chega à atual extensão que, substancialmente, coincide com aquela feita pelo modelo EUA. É o *Tax - Co-operation Towards a Level Playing Field of 2006 Assesment by the Global Forum on Taxation. Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*.

A troca de informações adquire, no contexto da luta contra a competição danosa, um grande significado para que a sua adoção se torne o critério para fundar a distinção entre paraísos fiscais e entre não-paraísos inseridos nas *black lists* ou nas *white lists*. A aplicação das legislações protetoras CFC nos confrontos de outros países está exatamente fundada na sua disposição ou não de fornecer a troca de informações.

Nesta ordem de idéias que confirmam o importante papel que assumiu a troca de informações, pode-se também ler o sistema de disciplina alternativo no âmbito da diretiva EU 2003/48/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, em matéria de taxação das rendas de poupança, sob forma de pagamentos de juros, baseada em um regime normal de trocas de informação preferencialmente, e somente alternativa e transitoriamente, baseada num sistema de retenção de imposto na fonte, com alíquotas mais gravosas onde se verificou ser insuperável o sigilo bancário.

O estado da cooperação fiscal internacional oferece, hoje, um quadro muito heterogêneo e articulado, que se pode assim representar sem a pretensão de esgotar a matéria.

Antes de mais nada, a cooperação entre as administrações fiscais pode-se realizar através de convenções bilaterais internacionais ou multilaterais.

Na primeira categoria entram as tradicionais convenções contra a dupla imposição, redigidas com base dos modelos elaborados pela OCDE e pela ONU. O artigo 26 prevê, de fato, especificamente a disciplina e a troca de informações. No contexto americano há o artigo 26 da Convenção Modelo dos EUA.

Na segunda categoria encontram-se as convenções multilaterais, como no contexto dos países da OCDE a Convenção entre o Conselho de Europa e a OCDE sobre a mútua assistência administrativa em matéria fiscal.

A Convenção OCDE/CDE, de 25 de janeiro de 1988, ratificada pela Itália em 10 de fevereiro de 2005, n. 19, o modelo de acordo de troca de informações em matéria fiscal (*Agreement on Exchange Information on Tax Matters*) que prevê assistência administrativa relativa à troca de informações, à recuperação de créditos de impostos e à notificação de documentos.

A convenção entre os países escandinavos de 7 de setembro 1989, a *Nordic Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, cujo artigo 10 disciplina a troca de informações.

O modelo de convenção fiscal aprovado com Decisão n. 578 pela Comunidade Andina, cujo artigo 19 disciplina a troca de informações.

Entre as formas multilaterais de colaboração entram também aquelas previstas pelas diretivas e pelos regulamentos comunitários.

Merece um registro neste contexto o sistema dos tratados dos EUA. A política fiscal internacional americana é, de fato, muito eficiente, para não dizer agressiva, a respeito desta matéria. Ultimamente os EUA adotaram um tipo de tratado, os assim chamados TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), que representam o último anel de evolução de uma longa série de tratados que os Estados Unidos subscreveram a partir de 1983, mas cujo número nos últimos anos aumentou sensivelmente. De fato, somente no biênio 2002-2003 foram assinados nove acordos com países, essencialmente sobre fiscalização privilegiada, com as Bahamas, as Ilhas Cayman, Guernsey, a Ilha de Man, Jersey, as Antilhas Holandesas, a Suíça etc.

A finalidade principal dos TIEA é aquela que permite aos Estados a obtenção de uma troca de informações com pedido (*"on request"*) não somente no campo administrativo e civil, mas também, e isto parece ser o aspecto mais importante, o uso deste instrumento, em matéria penal, por fatos, de qualquer maneira, pertinentes a aspectos fiscais.

O quadro se completa com as verificações simultâneas. Trata-se de um método em que cada uma delas conduz a uma verificação no próprio território, sobre um ou mais sujeitos, quando se trate de questões de interesse comum para um ou mais Estados. As modalidades de atuação são reguladas por acordos entre as administrações fiscais. A OCDE, em 1992, elaborou um modelo de acordo para a execução de verificações simultâneas.

A Itália subscreveu acordos para a realização de verificações simultâneas com 12 países: Austrália, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, França, Noruega, Polónia, Eslováquia, Estados Unidos, Suécia, Hungria. Registre-se que esta forma de cooperação teve boas aplicações nas relações com os Estados Unidos.

Ao lado dos instrumentos de colaboração entre os Estados, coloca-se como igualmente importante a evolução das finalidades que no tempo foram confiadas à troca de informação.

Segundo a sistemática teórica de Wisselink, (EC Tax Review, 108) os principais objetivos da troca de informações podem ser sintetizados nos seguintes:

- prioritariamente (no sentido histórico), na correta aplicação das disposições convencionais (ex. para estabelecer a residência dos entes; o local de desenvolvimento da atividade de trabalho, para as rendas de trabalho dependente etc.);
- na correta aplicação das leis internas, na medida em que a taxaçaõ que tais leis prevêm seja *conforme* a Convenção (c.d. *minor information clause*);
- visto que na Convenção Modelo de 1977 a troca de informações atua para aplicar as leis internas, mas na medida em que (e a mutação lingüística não é somente formal) tal legislação *não é contrária à Convenção*; (assim chamado *major information clause*).

Modificação *não formal* porque com ela se opera o desenganchar do procedimento da troca de informações da competência única da Convenção. Também com o surgimento das diretivas, é explicitada a finalidade na correta determinação dos impostos de renda, IVA e outras exações nas diretivas da CEE, para as finalidades do Tratado.

Posterior e consolidada, se não prevalente, é a finalidade de *prevenção* da evasão fiscal. O termo, às vezes, é substituído por aquele que *evita* as fraudes fiscais (ex. na versão do modelo ONU - Argentina, Alemanha); às vezes, a evasão e a fraude (Argélia, França e Estados Unidos). Em outros casos, se estende à prevenção à evasão fiscal (*tax avoidance*), (Convenção com o Reino Unido) ou a prevenção dos abusos de disposições convencionais:

- para a administração e aplicação das leis tributárias (novo modelo OCDE);
- para a assistência na cobrança e notificação dos documentos (OCDE/CDE);
- para a assistência à cobrança (modelo OCDE atualizado em 2002).

Se, pois, se olha às Convenções firmadas pela Itália, em geral, diz-se que a troca de informações ocorre para aplicar as disposições da Convenção, as normas internas dos Estados contratantes e para prevenir a evasão (às vezes se mencionam também a evasão e, mais freqüentemente, a fraude fiscal).

Aprofundando-se ainda mais na análise, nota-se, com relação ao âmbito das informações a serem trocadas, que ele se amplia com uma notável extensão. Embleáticas são as modificações realizadas no artigo 26 sobre a troca de informações multilaterais.

No *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, antes da modificação de abril de 2000, afirmava-se que: “The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention.”

Na nova versão, depois da modificação de abril de 2000, mudou-se a redação da norma para: “The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as foreseeable relevant for carrying out.”

A modificação foi justificada - lê-se no comentário - com o escopo de “*achieving consistency*”, isto é, de tornar efetivos os acordos em tema de troca de informações. Qualquer tipo de informação, administrativa ou penal.

No artigo 6 da mesma Convenção Modelo é prevista a possibilidade de negociar a presença de pessoal da administração financeira estrangeira, no curso da atividade de fiscalização e de verificações simultâneas.

Além disso, insere-se uma fundamental modificação: “A troca das informações não é limitada pelos artigos 1 e 2.” O que significa que se tem uma extensão subjetiva da normativa, na troca de informações não somente sobre os contribuintes dos Estados Contratantes, mas também sobre terceiros (chamadas de *trocadas triangulares*).

Uma norma já em vigor nos TIEA americanos permite a troca de informações sobre indivíduos não-residentes e de nacionalidades diferentes das relativas aos Estados Contratantes⁵.

⁵ Na realidade, e como se dirá em seguida, também o comentário OCDE do modelo de *Agreement on Exchange Information on Tax Matters* contempla esta hipótese.

A única precaução relacionada aos operadores públicos está relacionada com a inadmissibilidade das assim chamadas “Fishing expeditions”, isto é, o pedido de coleta de dados meramente exploratórios.

Sempre na edição da Convenção Modelo da OCDE de 2005, vale registrar que foi acrescentada cláusula segundo a qual o Estado chamado não pode se opor à colaboração pedida pelo Estado requerente, ainda que ele não tenha um interesse próprio para fornecer as informações. Uma reinterpretação restritiva a respeito de como era entendido anteriormente o princípio da equivalência e reciprocidade. Assim, o Estado chamado não pode mais controlar o motivo pelo qual é exigida a informação do Estado requerente.

Ainda, no parágrafo 5 acrescentou-se que entraram, entre as matérias objeto de troca, as informações em poder dos bancos, instituições financeiras, fiduciárias, *trusts*. Um parágrafo que foi justificado - como se diz no comentário - “para adequar o art. 26 às práticas dos Estados Contratantes”.

Concluindo, muito além destas variantes lingüísticas merecedoras de relevo está a observação de que, na mais moderna lógica da troca de informações, não há somente a finalidade de evitar a evasão e o abuso dos tratados no sentido estrito da palavra, porém, mais no geral, aquele de exercitar uma *policy de intelligence* sobre todos os possíveis movimentos da riqueza.

A ênfase na luta é assim deslocada da repressão à prevenção, como controle a ser efetuado antes da ocorrência do evento ilícito.

5. Um Olhar à *Práxis Italiana*

Além daquilo que já se disse, incidentalmente, assinale-se que, em geral, todos os Estados que firmaram convenções com a Itália consentem na troca de informações, com o fim de verificação da correta aplicação tanto das normas internas como daquelas previstas pelas próprias convenções, além da assistência à cobrança, mas não para os impostos indiretos ou contribuições sociais. Não se prevê a possibilidade de fornecer informações sobre terceiros. São exceções a Suíça, o Chipre e a Malásia, Estados com os quais a assistência é limitada somente no campo de aplicação das normas convencionais.

6. A Troca de Informações na UE

Um complexo diferente de informações foi previsto no âmbito da União Européia, um ordenamento comunitário que tem natureza diferente daquela internacional e onde vigoram fontes normativas específicas, como os regulamentos e as diretivas, que ditam uma disciplina especial na qual se pode fundar a cooperação entre administrações fiscais de Estados-membros.

Como claramente afirma o artigo 1 da Diretiva 77/799:

“Member States shall exchange any information that may enable them to effect a correct assessment of taxes on income and capital.”

“Os Estados membros trocarão todas as informações aptas a efetivar (aqui também a finalidade está clara) o lançamento correto dos impostos sobre renda e sobre o capital.”

O lançamento tem uma direção bem precisa. Como se evidencia pelo preâmbulo, o que se busca é não somente a luta contra a evasão, mas, no contexto comunitário, impedir distorções e criar um mercado comum fundado na livre concorrência.

Como uma das primeiras Diretivas européias de 19 de dezembro de 1977 - a primeira em matéria de impostos diretos - concernente à mútua assistência das autoridades competentes dos Estados Membros no campo da imposição direta⁶, sucessivamente estendida ao IVA com a Diretiva 79/1.070, de 6 de dezembro de 1979, e aos demais impostos com a Diretiva 92/12, de 25 de fevereiro de 1992, realiza-se uma troca de informações mais intensa e mais eficaz do que aquela prevista nas Convenções, porque isso interessa a todos os Estados Membros e não somente aos dois Estados Contratantes.

Devido ao tipo de fonte e à eficácia vinculadora para todos os Estados da UE - hoje 27 - a Diretiva caracteriza-se por ser nesta matéria um tipo de Tratado unilateral. As Diretivas introduzem formas de cooperação revolucionárias, como a do artigo 6, que prevê a presença de funcionários estrangeiros para a fiscalização no território do Estado exigido.

Prevêem, além disso, a *on going interpretation*, ou seja a extensão da colaboração para tributos instituídos posteriormente. Pensa-se ao que aconteceu no conhecido caso da substituição da ILOR pela IRAP.

Os regulamentos CEE n. 218/92 e CE n. 1.798/2003, que estabelecem de forma específica a troca de informações com observância da Diretiva IVA de 1993, prevêem a utilização de bancos de dados eletrônicos como o chamado sistema Vies (*Vat Information European System*), uma disciplina de troca de informações muito analítica e baseada em um sistema informatizado de recolhimento e transmissão através de uma ligação em cada Estado membro dos CLO (*Central Liaison Office*) e um sistema de controle substitutivo das alfândegas, baseado em declarações periódicas das trocas intra-UE (*Intrastat*).

O sistema Vies prefigura aquilo que poderá ser, em um futuro não muito longínquo, um sistema de controle dentro do perímetro da Comunidade, onde todas as trocas físicas de bens e serviços poderão ser monitoradas com finalidades fiscais e estatísticas.

É daqui que vem a indicação precisa sobre quais conteúdos deverão ter a atenção dos financistas da Guarda de Finanças. Muito Direito Tributário, muito Direito comunitário e internacional e muita informática jurídica. Pensemos no caso da sofisticada preparação necessária para descobrir um caso como aquele da *Société Generale de France*.

A troca de informações prevista nas diretivas configura um sistema paralelo, concorrente em relação àquele das Convenções, autônomo e independente da troca de informações para evitar a dupla tributação. No caso de coincidência, prevalece a disciplina comunitária em função do famoso princípio da superioridade do Direito comunitário. Onde não exista coincidência, as diretivas dão ressalva na aplicação da disciplina convencional diversa.

⁶ Diretiva 77/799/CEE, como modificada pela diretiva 92/12/CEE.

As diretivas adotam três principais formas de troca de informações: a troca espontânea de informações (artigo 4), aquela que se verifica sem prévio pedido, em uma série de casos indicados de maneira não taxativa, no mesmo artigo. A troca facultativa e a troca obrigatória.

Este é um aspecto que distingue, mesmo no âmbito da troca “espontânea” de informações, a diretiva do modelo OCDE, pois este último não prevê formas de troca espontânea ou obrigatória. Como exemplo, pode ser citado que a troca espontânea é obrigatoriamente prevista quando:

- a autoridade de um Estado considere (de maneira fundamentada) que exista uma redução ou exoneração anormal de impostos no outro Estado. Veja o recente caso constituído pela sentença da Corte de Justiça de 13 de abril de 2000 - Causa C-420/98 - que se refere à Diretiva 77/799/CEE e, em particular, ao artigo 4, n. 1, letra “a”;
- em um Estado membro (ex. Itália), em seguida ao recebimento das informações comunicadas pela autoridade competente do outro Estado-membro (ex. França), são recolhidas as informações que podem ser úteis para a averiguação deste outro Estado (ex. França).

A Corte de Justiça da Comunidade Européia

A Corte de Justiça da Comunidade Européia já teve condições, em diversos casos, de dar destaque ao instrumento da troca de informações além daquele já citado.⁷ O papel crucial da troca de informações, para a correta aplicação dos sistemas fiscais dos Estados-membros e o respeito aos princípios comunitários, estão bem presentes na jurisprudência da Corte de Justiça a qual, em alguns casos (como foi assinalado pela doutrina Terra Wattel para Halliburton e Pinto para Vestergaard) chegou talvez a estender demasiadamente o âmbito de aplicação das trocas de informações.

Permitimo-nos observar, sob o ponto de vista crítico, com relação à concepção que parece emergir da jurisprudência da Corte de Justiça, que o instrumento da troca de informações não permite à Administração efetuar todos os controles que ela estaria em condições de desenvolver dentro do Estado, mas somente obter algumas informações por parte de outras Administrações. Por outro lado, não chegamos, talvez como pense a CGCE, à equivalência de funções, nem mesmo no setor mais organizado - como é o da alfândega - mesmo se, com o mérito da CGCE, devemos evidenciar que chegou o momento de harmonizar os procedimentos e os poderes.

⁷ Na sentença *Schumacher* (e também na *Wielockx*), na *Vestergaard*, se tratava de reconhecer a possibilidade de dedução de despesas para os cursos de atualização dados em localidades turísticas. Na sentença *Danner* (Corte de Justiça de 3 de outubro de 2002, causa C-136/00), em uma questão relativa à possibilidade de dedução de contribuições previdenciárias pagas por um sujeito em um Estado diferente daquele da atual residência: na *Futura Participation* e na *Halliburton Services BV* (relativo a um caso de aplicação de impostos sobre negócios imobiliários), a diretiva foi indicada como instrumento para conhecer as características de sociedades estrangeiras com o fim de verificar se são equiparáveis a certos tipos nacionais para o reconhecimento de facilidades.

7. O Procedimento

7.1. Modalidades de troca

O artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE não dispõe sobre as modalidades de troca de informações; estas são indicadas pelos Comentários. O que pode trazer alguns problemas de ordem prática, visto que os Comentários ao Modelo da OCDE não têm valor vinculante para a interpretação da Convenção.

A troca de informações pode acontecer, como já foi dito anteriormente, pela diretiva Comunitária:

- a pedido, sobre um caso específico (o comentário afirma “with a special case in mind”, portanto, não informações genéricas), porém antes de proceder ao pedido devem ser utilizadas as informações internamente disponíveis;
- automaticamente (exemplo: para várias categorias de renda com retenção na fonte em um Estado e recebidas no outro Estado, são trocadas essas informações sistematicamente);
- espontaneamente (quando um Estado obteve informações e acredita que possam interessar ao outro Estado).

O Comentário observa que as três formas acima indicadas podem também se combinar entre elas. E que o artigo 26 não limita a possibilidade de troca destas formas ou de criação de outras.

Além disso, nada é estabelecido com relação à maneira segundo a qual deva ocorrer a troca: ela poderia ser “verbal”, ou até mesmo ter uma “forma” que não seja utilizável pelo Estado requerente (por exemplo, uma cópia de um documento original).

8. Obrigações, Limites e Condições à Cooperação e à Troca de Informações

Não é irrelevante a circunstância de que as regras sobre trocas de informações estejam contidas em tratados internacionais, principalmente em bases bilaterais, redigidos sob a premissa de que os tratados regulam interesses econômicos concretos dos Estados relacionados à conservação do próprio patrimônio.

A tutela destes próprios interesses está na origem de algumas regras consolidadas, que se podem opor à adequação da troca de informações, e que em resumo são:

- a reciprocidade;
- a equivalência; e
- a subvenção.

Acrescentam-se como regras insuperáveis para a oferta de troca de informações, as normas internas na ordem pública, o segredo industrial, e freqüentemente o segredo fiscal bancário.

O princípio de equivalência se traduz na impossibilidade de requerer ao outro Estado a colaboração com os instrumentos que o Estado requerente não adota. Tanto as condições de expressão de princípios quanto os procedimentos de cooperação internacional devem ser utilizados quando os elementos exigidos não estiverem mais em posse e, de outra maneira, não seriam obtidos com os próprios instrumentos com base nacional.

Fala-se, de fato, ainda freqüentemente, da obrigação de trocar informações necessárias para a aplicação das disposições da Convenção (e com as únicas reservas sobre o tema por parte da Suíça) ou aquelas das leis internas relativas aos impostos de qualquer gênero ou denominação e dos seus entes locais, mesmo se as recentes modificações propostas, acima mencionadas, do Modelo da OCDE sobre a troca de informações redimensionaram esta obrigação.

A Guarda de Finanças atém-se, estritamente, a este critério.

Constituiu-se uma grande exceção os Estados Unidos, que fornecem e exigem informações com o objetivo de aplicar normas internas também na ausência de um tratado (cfr. parágrafo, 6.103).

Outras obrigações são colocadas a cargo da administração fiscal, que obtém as informações e se atém, antes de mais nada, ao dever de reserva tipicamente de segredo do órgão em relação ao fato de que se trata de matéria de averiguação tributária.

Precauções são adotadas nas Convenções para assegurar que não sejam fornecidas informações reservadas que contenham segredos industriais, comerciais, econômicos ou profissionais ou ainda detalhes a respeito de processos comerciais.

Não são conhecidos casos de inobservância da espécie na *práxis* italiana.

Precauções são, desta forma, adotadas na Itália para assegurar que as informações armazenadas em bancos de dados eletrônicos sejam tratadas de maneira reservada, como exigido pelo artigo 23 da “Commission Directive 2002/94/EC”, de 9 de dezembro de 2002, que estabelece regras detalhadas para a atuação de certas providências.

A Guarda de Finanças, sob esse ponto de vista, dispõe de um sistema próprio informático dotado das mais avançadas medidas de segurança contra as intrusões e os excessos não autorizados.

9. Utilização

As autoridades competentes podem utilizar os dados recebidos somente para as finalidades previstas na Convenção e podem ser aproveitados para iniciar verificações também com finalidades internas.

São legitimadas ao serem comunicadas, nos procedimentos judiciais ou nas sentenças, que *se referem sempre a averiguações ou procedimentos judiciais de natureza fiscal* (ex. crimes fiscais). Portanto, tais dados podem assumir valor de prova nos limites em que o sejam para a legislação interna, exceto se existirem limites específicos. A cláusula para as rogatórias suíças, por exemplo, podem impedir que as informações obtidas com procedimentos judiciais ou de assistência penal possam ser utilizadas em sede administrativa⁸.

⁸ Recentemente: Sentença n. 108, de 16 de maio de 2006 (dep. em 3 de outubro de 2006) da Comissão Tribut. Reg. de Roma, séc. VIII, segundo a qual a documentação de natureza bancária obtida por rogatória internacional, em função de um processo penal, não pode ser realizada com finalidade fiscal em violação do princípio de especialidade (artigo 67 da Lei Federal da Suíça, de 28 de março de 1981 sobre a assistência internacional em matéria penal modificada com Lei, de 4 de outubro de 1996) ainda que a Procuradoria da República italiana tenha emitido autorização à utilização em sede tributária (nem pode ser acolhida a tese do órgão segundo o qual o aviso contestado foi emitido somente com base nas declarações oferecidas pelo contribuinte em sede penal).

Delicados problemas não deixarão de surgir sobre como utilizar as informações e dados derivados do segredo fiduciário.

10. Tutela do Contribuinte

A regulamentação da troca de informações, também nas convenções contra a dupla tributação, foi concebida considerando principalmente os interesses dos Estados. Em nenhuma parte das convenções se faz referência aos direitos dos contribuintes. Mesmo a Diretiva não prevê formas de tutela, além da obrigação de sigilo (artigo 7).

Foram advertidas há tempos as exigências de tutela das situações subjetivas do contribuinte sob o perfil processual envolvido na atividade de troca de informações. Somente hoje, após a entrada em vigor do Estatuto do contribuinte (mas não antes), o contribuinte é informado das atividades de troca de informações que lhe dizem respeito. Contrariamente, está excluída a possibilidade para o contribuinte de “aderir” às trocas de informações promovidas pela Administração fiscal nos termos dos vigentes instrumentos jurídicos. Continua firme a exigência (à parte a existência das normas gerais internas) em dispor normas *ad hoc* para este tipo de averiguação.

Observa-se que tanto a normativa convencional quanto a comunitária não contemplam a possibilidade de comunicação aos contribuintes dos documentos objetos da troca de informações entre as autoridades fiscais interessadas no contexto da mútua assistência administrativa em matéria fiscal.

No geral, constata-se que a potencialização dos instrumentos que dela permitem a atuação não valorizou adequadamente este aspecto (sobre a tutela, A. Fedele (II.5)).

Sob esse ponto de vista, merece registro a recente sentença de Cassação de 14 de junho de 2006, n. 21.669, que negou a validade de um crédito tributário pedido pela República Federal alemã, por erros de notificação do ato constitutivo da exigência efetuada pela Administração italiana, segundo o processo italiano.

Na prática, o artigo 26, parágrafo E, da Convenção Modelo da OCDE coloca sob a responsabilidade do Estado requerido uma obrigação internacional de transmitir as informações solicitadas, sujeita aos limites previstos no parágrafo 3. Se estes não existem, o Estado exigido pode transmitir qualquer coisa.

Ultimamente, um relevo importante assumiu, também em matéria tributária, a tutela da *privacy*, que não encontra ainda evidência autônoma nos tratados, mas entra seguramente entre os vínculos disponíveis.

Outro delicado problema é aquele da possibilidade de o contribuinte poder defender-se em caso de vícios do processo no Estado requerido. Geralmente, a troca de informações prevista nos tratados não fornece aos contribuintes outros direitos que não aqueles previstos na lei interna.

11. Custos da Troca

Um aspecto secundário da troca de informações, sobretudo com relação à cooperação passiva, são os custos diretos e indiretos. As pesquisas em favor de Estados estrangeiros são *spending time* e, segundo as opiniões das Administrações, pouco incentivadoras.

A recente Convenção Modelo da OCDE, e a Convenção Modelo dos EUA, prevêm uma cláusula como aquela do artigo 9 cujo teor é o seguinte: “allow the Contracting Parties to agree upon rules regarding the costs of obtaining and providing information in response to a request”.

12. Linhas de Tendência e Perspectivas Futuras

As considerações aqui desenvolvidas permitem concluirmos que o instrumento de troca de informações é destinado a se desenvolver cada vez mais, à medida que a economia se internacionaliza.

E não poderia mesmo ser de outra forma porque, como já foi enfaticamente destacado pela doutrina, a pretensão dos Estados é continuar a fundamentar o seu sistema fiscal no princípio do *world wide*, isto é, em taxar a renda *mundial*. Caso contrário, essa pretensão se tornaria somente teórica.

Também na Itália, como demonstram as estatísticas, iniciou-se há tempos uma consistente utilização da troca de informações, tanto ativa quanto passiva, mesmo se a prática constante e a nova consciência das necessidades da cooperação fiscal internacional não nos permitem ainda afirmar que a *práxis* seja tal a ponto de considerar a existência de uma prática internacional com efeitos obrigatórios.

O controle da economia internacional e os inerentes perfis fiscais se tornam sempre mais transparentes porque a cooperação permite uma maior penetração em áreas e setores antes protegidos e exclusivos, como os bancos, os *trusts* etc.

A atenção dos legisladores fiscais e das administrações se dirige, com sempre maior atenção, às riquezas e empresas detidas no exterior. Confira-se a recente Circular n. 6/E/2008 que regula as verificações de sujeitos que têm relações com não-residentes.

Deve-se começar a refletir que, paralelamente àquilo que aconteceu no plano substancial, cada Estado deverá dispor de um sistema binário ou de regras para os fatos geradores exclusivamente internos e um sistema de regras de fiscalização, cobrança e processos para os fatos geradores *cross borders*.

A Itália já começou a construir e a pensar neste sistema de regras, sabendo que pode ser efetivo e eficaz somente com o auxílio dos aparatos paralelos dos Estados estrangeiros.

Com relação à União Européia, com um pouco de fantasia pode-se pensar em chegar brevemente a regras harmonizadas dos processos de fiscalização, se não até mesmo em ter como hipótese a preparação de corpos especiais supranacionais. No campo alfandegário, em parte, este caminho já se completou.

Não se trata de hipóteses acadêmicas. A harmonização dos principais tributos como os alfandegários, os impostos IVA e, brevemente, o imposto sobre as sociedades, pede uma série inumerável de dados de fato, como a forma real de uma sociedade, os beneficiários efetivos e os preços de transferência.

Muito mais do que isso, exige-se uma aplicação uniforme não somente de regras, mas também e, sobretudo, de *standards* de obtemperação e efetividade. Mesmo em relação ao limite da troca de informações derivada da equivalência (*Contracting States is not bound to go beyond its own internal Law and administrative practice*), sugeriu-se que seria oportuno, se não obrigatório, que todos os Estados, menos os

intra-EU, predispuessem de instrumentos de fiscalização, na medida do possível, em condições de igualdade no que diz respeito à eficácia.

Trata-se de um problema que abre novos cenários inexplorados no processo de harmonização fiscal. Entre as causas que impedem um melhor funcionamento, há aquela pela qual a troca de informações pode funcionar somente se os sistemas fiscais são homogêneos (cfr., V. Tanzi, *Globalizzazione e sistemi fiscali, Banca Etruria - Studi e ricerche, Arezzo, 2002, pp. 33 e seg.*)⁹.

Neste contexto, não se pode omitir sem pesar que foi abandonada a tentativa de inserir no texto final da Constituição da União Européia, assinada solenemente em Roma em 29 de outubro de 2004, o poder de adotar, com maioria qualificada e não mais à unanimidade, as leis que “têm relação com a cooperação administrativa ou a luta contra a fraude fiscal e a elusão fiscal ilícita” no setor da imposição indireta e do imposto sobre a renda das sociedades (artigos III-62, parágrafo 2, e III-63 do projeto de Constituição).

13. Alguns Problemas em Aberto

Em muitos países europeus há quatro diferentes níveis de regras relativas à assistência internacional: lei interna; tratados fiscais bilaterais; a convenção multilateral OCDE/Conselho da Europa; e a diretiva CEE¹⁰.

A multiplicidade de fontes existentes em matéria de cooperação coloca vários problemas, entre os quais alguns que merecem ser assinalados:

- a individualização do instrumento aplicável nos casos de coincidência de competências;
- a exigência explicada pelas fontes no ordenamento interno.

Pela ordem, no que diz respeito ao primeiro problema, é fácil observar que as diversas fontes em matéria de cooperação têm âmbitos de aplicação às vezes coincidentes ou não. O artigo 26 da Convenção Modelo da OCDE (versão 2000) é aplicado em todos os impostos; a Diretiva 77/799/CEE se aplica aos impostos de renda, aos impostos sobre o patrimônio e nos prêmios asseguráveis; o reg. CE n. 1.789/2003 ao IVA; a convenção OCDE/CDE a todos os tipos de impostos e aos contribuintes previdenciários.

Eventuais conflitos de competência positiva são, às vezes, objeto de específicas disposições contidas nos mesmos instrumentos (o artigo 11 da Diretiva 77/799/CEE estabelece que ela não limita as normas que prevêm obrigações mais amplas resultantes de outros atos sobre a troca de informações; veja também o artigo 27 da convenção OCDE/CDE)¹¹; ao contrário, a resolução é confiada aos critérios que

⁹ Interessante é a sua proposta de constituir uma espécie de *World Tax Organisation* com a tarefa de predispor uma relação com as principais tendências no campo internacional e facilitar a uniformidade das bases coletáveis e a troca de informações.

¹⁰ Sobre este aspecto v. B. Terra P. Wattel, *European Tax Law*, the Hague, 1997, pp. 336 e ss.

¹¹ O problema foi considerado pelos redatores dos textos convencionais e, com base nestes e nos princípios do direito comunitário, pode-se encontrar uma solução. O artigo 27(2) da convenção multilateral OCDE/CDE estabelece que os Estados contratantes que são também membros CEE devem aplicar, nas suas relações, as regras comuns vigentes na comunidade, isto é, a diretiva. Portanto, para a troca de informações entre Estados membros, a convenção multilateral se aplica somente nos casos em que a diretiva não preveja nada, como nos casos de assistência na cobrança, processo por crimes fiscais e notificações de documentos.

definem as relações entre fontes diferentes (assim, no caso em que seja contextual, potencial aplicabilidade da diretiva e de um tratado fiscal entre Estados-membros, se aplicará a primeira ao invés da segunda, pela prevalência do direito comunitário). Está claro que podem surgir problemas com países terceiros¹².

De fato, a Guarda de Finanças ao apresentar às autoridades estrangeiras competentes as próprias exigências de assistência administrativa em matéria fiscal, tende a utilizar todos os instrumentos disponíveis, com o fim de assegurar a mais ampla base jurídica à própria exigência investigativa. É, portanto, recorrente o simultâneo recurso, nas relações da espécie em âmbito intra-comunitário, seja à Diretiva 77/799, seja ao eventual tratado bilateral existente.

No que diz respeito ao segundo problema, dos efeitos produzidos pelas diversas fontes no ordenamento interno, as normas pactuadas sobre a cooperação não contêm disposições sobre a obtenção das informações a serem trocadas. Dessa forma, esta última atividade é disciplinada pelas normas internas do Estado a quem o outro Estado contratante pediu o fornecimento de informações.

Todavia, esta reconstrução coloca, às vezes, o problema da idoneidade da norma interna, atributiva de poderes à Administração financeira que permite a obtenção de informações relacionadas à incidência de um tributo de um diferente Estado.¹³

Problema conexo é aquele em que as informações assim trocadas podem constituir meios de prova, se bem que, nos limites dentre os quais estes são admitidos pelo ordenamento interno, assiste-se aqui a uma relevância diferente e específica nos vários Estados.

De fato, os vários instrumentos, através dos quais se verifica a troca de informações, implicam, quando as informações devem ser obtidas, uma atividade da Administração financeira que advém do fundamento e do respeito (também) da lei interna do Estado que deve fornecer as informações. O significado da existência de uma específica disciplina convencional ou comunitária assume significado no plano do valor probatório das informações colhidas que, segundo os processos previstos por estes instrumentos, podem assumir na fiscalização.

Ao contrário, as informações, as notícias e os dados diversamente recolhidos não podem ser utilizados como meios de prova.

A problemática indicada não subsiste, ao contrário, pelas diretivas e pelos regulamentos comunitários. A Diretiva 77/799 CEE ocasionou a modificação pela Itália dos artigos 31 e 68 do D.P.R. 600/1973 e também dos artigos 65 e 66 do D.P.R. 633/1972, através dos quais são atribuídos expressamente à Administração financeira os poderes de obtenção e troca das informações. Os regulamentos comunitários, portanto, produzem efeitos diretos.

¹² Os tratados estipulados pela União Européia com os novos países do Mediterrâneo, candidatos a entrar para a União Européia como, por exemplo, a Turquia, contêm normas sobre a zona alfandegária livre e contêm também normas sobre a troca de informações em matéria alfandegária. Estes tratados europeus entram novamente na competência de interpretação da Corte de Justiça e enquanto normas comunitárias colocam-se no mesmo nível das diretivas, com a mesma eficácia direta e, portanto, se colocará o problema da sua compatibilidade com os tratados contra a dupla tributação.

¹³ Por último, M. Nussi (II.2) pp. 100 e ss.; na jurisprudência, Federal Court of Canada, november, 2002, em *Rivista Diritto Tributario*, 2005. IV, 139 ss.

14. A Política com Relação aos Estados Paraísos Fiscais

A progressiva extensão dos meios de cooperação fiscal internacional corre o risco de acentuar a diversidade com as áreas não colaborativas. O esforço dos países colaboradores deve ser aquele de solicitar aos Estados que não adotam as normativas CFC, ou que não têm interesse em ter informações, para entrar, de qualquer forma, no circuito virtuoso da cooperação, permitindo a cooperação como meio de troca para obter outras vantagens, como revela a recente *práxis* de estipulação dos tratados dos EUA com alguns Estados da América Central (ultimamente com as Ilhas Cayman).

Em 2006, a OECD publicou o *Manual sobre o Incremento da Troca de Informações Fornecidas com Escopos Fiscais*. A Guarda de Finanças está a par do específico modelo de acordo com o *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* da OCDE, para a troca de informações em matéria fiscal, que é significativa porque:

- tomaram parte também os países incluídos na *Black List*; e
- coloca-se a finalidade, diferentemente dos acordos já existentes, de atrair ao sistema da cooperação fiscal e, portanto, da troca de informações, aqueles países que ficaram sempre voluntariamente de fora em função do regime fiscal mais favorecido.

Até esta data, porém, a Guarda de Finanças não se utilizou deste acordo para a troca de informações em matéria fiscal.

A mesma Suíça subscreveu, com Estados como a Áustria, Finlândia, Reino Unido e África do Sul, protocolos bilaterais para a troca de informações de clientes dos seus bancos, em caso de fraudes fiscais.

15. As Correções da *Práxis*: os Problemas Lingüísticos

Um aspecto particular e crucial da matéria representado pelos problemas aplicativos e interpretativos das disposições é aquele da língua. A língua é meio crucial nos mecanismos de composição dos procedimentos de consulta em caso de deformidades e contrastes do teor das normas para entender a boa-fé e lealdade dos funcionários dos dois Estados, requerente e requerido, na interpretação das normativas sobre os vínculos.

A questão se coloca como efeito também da pluralidade dos instrumentos informativos existentes. Neste contexto, um problema que se coloca é aquele dos mal entendidos que poderiam ser criados por causa das diferenças lingüísticas.

Não se dispõem de elementos estatísticos relativos ao aspecto lingüístico dos pedidos que cheguem ao Comando Geral da Guarda de Finanças. Por isto, é possível evidenciar que o regime lingüístico não cria particulares problemas em termos de compreensão dos textos.

No máximo, com o propósito de melhorar o sistema, o que se desejaria seria uma maior flexibilidade por parte de todos os países em aceitar regimes lingüísticos que confirmem a cada um uma gestão racional dos ônus de tradução de e para as línguas vinculantes, reconhecidas no âmbito comunitário (inglês, francês, alemão).

Como exemplo, poderíamos estabelecer um princípio segundo o qual todos os países deveriam enviar, a cada *partner*, pedidos nas três línguas citadas acima, em

igual proporção entre as mesmas (33% para cada língua). A resposta deveria ser fornecida na mesma língua do pedido.

Assim sendo, se reduziria significativamente a importante vantagem da qual se beneficiam atualmente os países que adotam uma daquelas três línguas, os quais transmitem e recebem correspondência exclusivamente na própria língua, enquanto os demais países suportam custos elevados para os pedidos e para fornecer respostas a qualquer *partner*, tendo que proceder à tradução sistemática e integral de cada documento. Isto, além de impor significativos ônus econômicos, pode, em alguns casos, determinar uma prorrogação de tempo de gestão dos contextos.

16. A Velocidade das Transmissões

O sucesso do instrumento da troca de informações dependerá não somente da adequação dos instrumentos, mas freqüentemente também da sua eficácia, aqui compreendida como rapidez e tempestividade da troca de informações, objetivos que são recolocados à avaliação de quem solicita essa troca.

A vigente normativa internacional e comunitária não prevê termos peremptórios, dentre os quais como proceder a uma resposta. Unicamente a Diretiva 77/799/CEE prevê que os pedidos devem ser expedidos com a máxima solicitude, dispondo somente da obrigação a cargo da Autoridade interpelada - quando esta não está em condições de fornecer as informações - de comunicar os motivos da recusa ou do obstáculo.

Ainda, o Estado requerido não é obrigado a fazê-lo se o requerente não utilizou anteriormente os próprios meios internos para obter as informações solicitadas antes de feito o pedido, na medida em que estes meios podem ser utilizados sem colocar em perigo os resultados desejados. É difícil que o Estado requerido possa verificar estes requisitos. Na prática, o Estado requerido se contenta com uma declaração do Estado requerente indicando que foi feito o possível.

À parte, fundamentalmente, deverão prosseguir no desenvolvimento e na aplicação dos sistemas de informação os aspectos políticos e de oportunidade. Já existe um sistema de transmissão de informações eletrônico, como o sistema Vies (*Vat Information Exchange System*) e o programa de ação Fiscalis 2.013 em matéria de IVA. Igualmente, em funcionamento para o sistema alfandegário o assim chamado *paper free* inteiramente eletrônico. G.U., CE, C-298/E n. 17-2007.

Com a Circular 2/E de 2007, no parágrafo dedicado à “atividade de análise, pesquisa e cooperação internacional” está assinalada a necessidade de coordenação na ação de combate à evasão fiscal com os órgãos da Agência das Alfândegas e da Guarda de Finanças, convocando as disposições concedidas com a Circular 48/E, de 11 de novembro de 2005.

Conclusão

Dirijo-me à conclusão.

Senhores Generais e Oficiais. Se as considerações pregressas, além do valor descritivo têm também um valor deôntico, e o são para mim, que ensino há 30 anos também nesta prestigiosa Academia, a tentativa de adequar a nossa cultura e formação técnica à nova realidade internacional. E uso o plural para envolver também quem ensina.

À Academia e a nós, docentes, cabe a tarefa de fornecer uma formação aos jovens, futuros garantidores da legalidade. As suas competências não estão somente na tutela dos interesses financeiros do Estado italiano ao qual pertencemos, mas também da Comunidade Econômica Européia da qual fazemos parte como pátria mais abrangente.

A Academia da GDF tem que oferecer ao nosso país, e aos outros *partners* europeus, uma imagem de competência e, portanto, de confiança que, antes de mais nada, parte da competência de quem deve executar. Competências e legalidades que são os verdadeiros títulos de legitimidade para serem membros de uma (espere-se que próxima) Constituição Européia. Tem razão Ulrich Beck quando diz que “A Europa é a última utopia política realística que permaneceu na Europa”, Corsera, 28 de janeiro de 2008.

E, por fim, dirijo-me àqueles que estão além das primeiras filas, aos meus alunos, aos destinatários deste discurso.

Daqui a alguns meses, estes jovens trocarão o seu uniforme, mas estou certo de que ficarão debaixo destes uniformes o mesmo idêntico espírito e ardor que distingue o símbolo do corpo da GDF.

Recuperando dentre as minhas reminiscências clássicas, lembro a vocês que esta conferência tem a natureza de um preâmbulo, de uma prolusão, que deriva do latim, *pro-ludere pro-ludo*: preparação antes de uma luta. A vocês, em preparação para a luta, quero deixar as minhas felicitações e o meu incentivo. O incentivo sempre esteve na base da minha missão educativa.

Acreditem, pensem e atuem como se dependesse de vocês tornar sempre menor a distância entre a efetividade e a utopia.

A troca de informações está ainda longe de ter alcançado a perfeição, mas os resultados alcançados até hoje nos fazem acreditar na possibilidade de alcançar um dia a utopia da nossa época, que já foi a utopia dos profetas da Bíblia. Que a legalidade e a justiça fiscal possam ser soberanas, não mais somente nos recintos dos Estados nacionais, mas que a justiça - como diz São Paulo - “esteja em todos os lugares, porque somente assim se terá a verdadeira justiça”.