

Reflexos do Direito Fundamental à Proteção de Dados na Troca de Informações Fiscais entre os Estados

Implications of the Fundamental Right to Data Protection for Cross-Border Exchange of Tax Information Among States

Henrique Gouveia da Cunha

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Doutorando em Direito Tributário pela UFMG.

Juiz Federal. E-mail: henriquegounha@gmail.com.

Recebido em: 11-8-2025 – Aprovado em: 27-11-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.5.2025.2844>

Resumo

O artigo examina os reflexos do direito fundamental à proteção de dados na troca de informações fiscais entre Estados, no contexto de instrumentos internacionais como a Convenção Modelo da OCDE, o FATCA e a Convenção Multilateral. Parte da realidade de que a internacionalização da economia e os planejamentos tributários demandaram a criação de mecanismos de cooperação fiscal, incluindo trocas automáticas de dados. Examina o arcabouço jurídico brasileiro, especialmente a LGPD e a Emenda Constitucional n. 115/2022, destacando princípios como finalidade, adequação, segurança e transparência no tratamento de dados de contribuintes. Conclui que, embora exista compatibilidade geral entre a LGPD e a troca internacional de informações fiscais, a efetividade dessa prática depende da observância estrita das garantias constitucionais e legais, da limitação a finalidades específicas e determinadas e da adoção de salvaguardas procedimentais, sob pena de invalidação das provas obtidas e violação de direitos fundamentais.

Palavras-chave: proteção de dados pessoais, troca internacional de informações fiscais, LGPD, Convenção Multilateral, FATCA, Common Reporting Standard (CRS).

Abstract

The article analyzes the implications of the fundamental right to data protection in the exchange of tax information between States, within the context of international instruments such as the OECD Model Convention, FATCA, and the Multilateral Convention. It begins with the observation that the intensification of globalization and aggressive tax planning has required the creation of mechanisms for tax cooperation, including automatic exchanges of data. It examines the Brazilian legal framework, especially the General Data Protection Law (LGPD) and Constitutional Amendment No. 115/2022, highlighting principles such as purpose, adequacy, security, and transparency in the pro-

cessing of taxpayers' data. It concludes that, although there is general compatibility between the LGPD and the international exchange of tax information, the effectiveness of this practice depends on the strict observance of constitutional and legal guarantees, the limitation to specific and determined purposes, and the adoption of procedural safeguards, under penalty of invalidating the evidence obtained and violating fundamental rights.

Keywords: personal data protection, international exchange of tax information – LGPD (Brazilian General Data Protection Law), Multilateral Convention, FATCA, Common Reporting Standard (CRS).

1. Introdução

A intensa mobilidade do capital e dos demais fatores de produção verificados no cenário atual de crescimento da internacionalização da economia produziu larga repercussão no campo tributário. Observa-se, nesse contexto, a transferência da arrecadação para países em que não se encontram localizados os fatores de produção, ou o mercado consumidor; ou, ainda, a transferência da arrecadação para países que não representam a origem do capital investido na atividade empresarial. Entre os casos mundialmente conhecidos, destacam-se os planejamentos tributários que envolvem grandes grupos empresariais, como Apple e Starbucks¹.

No Fórum Global de Transparência Fiscal promovido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), foi lançado o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), liderado pelos países que compõem o bloco do G20, com o objetivo de combater o deslocamento e a erosão da base tributária dos Estados. O projeto surgiu da necessidade de se repensar e atualizar o Regime Tributário Internacional da Renda (*International Tax Regime*), no contexto de internacionalização da economia e da crise do modelo de estado do bem-estar social, com propostas de sua revisão, em virtude do forte impacto econômico causado pela grande recessão ocorrida nos Estados Unidos e na Europa após o ano de 2008. Reuven S. Avi-Yonah destaca algumas circunstâncias que antecederam o projeto de combate ao BEPS, como a manobra de investidores e de bancos de investimentos para evitar a retenção, na fonte, do imposto de renda sobre dividendos, por meio de derivativos, tendo em vista que os rendimentos – oriundos de derivativos – equivalentes a dividendos estavam isentos de retenção na fonte. Segundo Avi-Yonah, apurou-se, em investigação, que os investidores diretos evitavam a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte, por meio da venda de suas ações, para um investidor do banco, no dia anterior ao da percepção do dividendo, recebendo o rendimento equivalente, e comprando as ações novamente no dia seguinte². Outro fato, de larga repercussão, em momento antecedente ao

¹ MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A tributação dos lucros auferidos no exterior sob a perspectiva brasileira*, PDF, p. 1.

² AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a

plano BEPS, foi o escândalo do UBS (2006-2008), que enviou banqueiros diretamente aos EUA para solicitar a pessoas de elevado poder aquisitivo que criassem empresas de fachada nas Ilhas Cayman e depois reinvestissem o dinheiro nos Estados Unidos, por meio do UBS³. O escândalo resultou na promulgação do *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*⁴ em 2010, que impôs a retenção de imposto na fonte, à alíquota de 30%, sobre a renda de residentes nos EUA, oriunda de qualquer instituição financeira estrangeira (FFI) que sabe ou tem razão para saber que mantém contas de residentes ou cidadãos dos EUA e não revela tais informações ao *Internal Revenue Service (IRS)*⁵.

Buscou-se, assim, por meio do projeto BEPS, alinhar o local dos lucros tributáveis com aquele em que desempenhadas as atividades econômicas e a geração de riqueza, bem como dotar as autoridades fazendárias dos Estados de informações disponíveis para aplicação das leis tributárias de maneira eficaz⁶, inibindo a consecução de planejamentos tributários agressivos e artificiais. Daí a previsão, entre as ações de combate à erosão e à transferência da base tributária, da troca de informações fiscais entre os Estados sobre transações de contribuintes e empresas.

Nesse ambiente de claro predomínio dos interesses dos Estados na troca de informações fiscais, torna-se necessário examinar o direito dos contribuintes brasileiros ao tratamento adequado de seus dados que constituem objeto de intercâmbio, notadamente após a Lei n. 13.709/2018, aplicável às pessoas naturais, e o advento da Emenda Constitucional n. 115/2022, que consagrhou verdadeiro direito fundamental à proteção de dados⁷, com caráter autônomo em relação aos demais direitos fundamentais. A cooperação internacional deverá ser realizada, portanto, com a observância estrita dos direitos fundamentais dos contribuintes, os quais possuem eficácia plena e vinculam a atuação da Administração Pública (art. 5º, § 1º, da Constituição Federal).

Parece-nos inegável a influência normativa da Emenda Constitucional n. 115/2022 e da Lei Geral de Proteção de Dados (Lei n. 13.709/2018) sobre a legalidade dos procedimentos e práticas administrativas adotadas no intercâmbio das

³ twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159, p. 4. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/159.

⁴ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159, p. 5-6.

⁵ Tradução livre: Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras.

⁶ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159, p. 6.

⁷ OECD (2015). Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, p. 5.

⁷ O Supremo Tribunal Federal reconheceu que o direito à proteção de dados ostenta caráter de direito fundamental no julgamento das ADIs n. 6.387, n. 6.388, n. 6.389, n. 6.390 e n. 6.393.

informações fiscais entre os Estados. Há que se pensar, assim, no estabelecimento de garantias dos contribuintes no âmbito da troca de informações, especialmente nas trocas automáticas de dados dessa natureza.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por escopo examinar uma das principais bases normativas, no plano internacional, para a realização da troca de informações fiscais, qual seja, a Convenção Multilateral, bem como a Convenção Modelo da OCDE e o *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*, procurando identificar, em seguida, os reflexos normativos da Lei Geral de Proteção de Dados e da Emenda Constitucional n. 115/2022 na atuação das autoridades administrativas no Brasil, no que se refere à troca de informações fiscais, com ênfase na modalidade da troca automática, uma vez que esta última se distancia e destoa do modelo de proteção de dados delineado em nosso ordenamento jurídico. Apresentaremos, por fim, as principais conclusões decorrentes dos reflexos desse direito fundamental no controle das práticas administrativas de intercâmbio de informações de interesse fiscal.

2. A troca de informações fiscais nos tratados para evitar a dupla tributação da renda: a Convenção Modelo da OCDE

Os tratados celebrados para evitar a dupla tributação da renda apresentam, em seu corpo, cláusula que prevê a troca de informações fiscais. No modelo de convenção da OCDE, a troca de informações pode se dar sob três modalidades: (i) sob requisição; (ii) espontânea; ou (iii) automática.

A troca de informações sob requisição pressupõe a instauração de procedimento prévio de fiscalização no Estado requisitante, destinando-se os dados requisitados a suprir demanda ou a embasar investigação ou verificação fiscal em curso que tenha por objeto fatos específicos. A informação que constitui objeto de demanda deve ser necessária e útil, exigindo-se, ainda, o esgotamento dos meios internos, no âmbito do Estado solicitante, para conhecimento do fato⁸.

Na troca espontânea, o Estado possui informações que supõe serem de interesse do destinatário⁹. Os dados dos contribuintes são repassados para outra jurisdição, sem que se torne necessária a existência de demanda por parte do Estado que os recebe, e sem que as informações estejam entre aquelas trocadas automaticamente. Nessa modalidade, a troca não depende da existência de tratado, nem de contraprestação em reciprocidade, encontrando-se fundamentada apenas nas boas relações entre os países¹⁰.

⁸ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 116.

⁹ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022, p. 130.

¹⁰ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 117.

Já na prestação automática, as informações se referem a dados recíprocos já disponíveis, de antemão, em ambas as administrações envolvidas, cuja troca se encontra previamente acordada entre os Estados contratantes. Nessa modalidade, as informações sobre a renda são transmitidas, sistemática e periodicamente, ao Estado contratante¹¹. Diferentemente da prestação de informação sob requisição, a informação automática recai sobre dados gerais dos contribuintes, os quais passam a compor a base de dados dos Estados envolvidos, tais como, informações financeiras, resultados de balanços de controladas e coligadas, pagamentos de juros, situação patrimonial dos residentes, dentre outras informações.

A previsão da troca de informações no Modelo OCDE passou por alteração em 2002, para se ajustar às evoluções decorrentes da instalação do Fórum Global de Transparência Fiscal, bem como para que fosse previsto o acesso às informações bancárias. Nova alteração foi realizada em 2005 até que, finalmente, chegássemos à redação atualmente em vigor encontrada na versão de 2017 dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, cujo teor é o seguinte:

“Artigo 26

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, ou suas subdivisões políticas ou autoridades locais, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2.

2. Qualquer informação recebida nos termos do parágrafo 1 por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos referentes aos tributados a que se refere o parágrafo 1 ou a eles relacionados. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins. Elas poderão abrir as informações em procedimentos públicos de julgamento ou em decisões judiciais. Não obstante o exposto acima, as informações recebidas por um Estado contratante poderão ser utilizadas para outros fins na legislação de ambos os Estados e a autoridade competente do Estado de fornecimento autorizar tal uso.”¹²

Da análise dos dispositivos do art. 26 da Convenção Modelo, observa-se que a previsão de troca de informações se mostra ampla, permitindo o maior acesso

¹¹ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022, p. 130.

¹² Tradução livre do art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE.

possível às informações que se encontram em poder das jurisdições envolvidas, até mesmo com relação a tributos não previstos no tratado e de interesse das ordens parciais (Estados e Municípios).

Já as limitações aplicáveis à troca de informações se encontram previstas no art. 26(3) da Convenção Modelo da OCDE podendo ser assim resumidas¹³:

- i) o dispositivo da Convenção não obriga os Estados contratantes a executar medidas administrativas em desacordo com as leis e as práticas administrativas de qualquer um dos Estados contratantes.
- ii) as informações que não possam ser obtidas nos termos da lei ou do procedimento administrativo ordinário deste ou de outro Estado contratante não precisam ser trocadas.
- iii) o princípio da reciprocidade faz parte da troca de informações. Assim, o Estado Contratante Requerido (“este Estado Contratante”) não precisa fornecer informações de que o Estado Contratante Solicitante não poderia obter por força de sua própria lei ou prática administrativa.
- iv) os Estados contratantes não precisam divulgar informações que revelem um segredo comercial, industrial ou profissional ou prática comercial ou que sejam contrárias à ordem pública.
- v) o art. 26(5) da Convenção Modelo da OCDE, acrescentado em 2005, destina-se a garantir que as limitações estabelecidas pelo art. 26(3) da mesma Convenção Modelo não podem ser usadas para impedir a troca de informações mantidas por bancos, outras instituições financeiras, representantes e agentes e fiduciários, bem como informações de propriedade.

3. FACTA – *Foreign Account Tax Compliance Act*

Cumpre-nos abordar, em linhas gerais, dentro do escopo do presente trabalho, os termos do FACTA¹⁴, a fim de se verificar a compatibilidade deste instrumento normativo com o direito interno brasileiro. Trata-se de ato aprovado pelo Congresso Nacional dos EUA, no contexto da crise financeira mundial de 2009, com a finalidade de permitir à Receita Federal norte-americana (IRS – *Internal Revenue Service*) conhecer as movimentações financeiras realizadas por residentes, por cidadãos e por empresas norte-americanas no exterior.

Por força desse ato normativo, as instituições financeiras localizadas fora dos EUA deverão celebrar um acordo com o IRS/EUA, por força do qual se compro-

¹³ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022, p. 131.

¹⁴ *Foreign Account Tax Compliance Act* – tradução livre: Lei de Conformidade Fiscal de Conta Estrangeira.

metem a fornecer dados relativos a posições financeiras relevantes de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou de nacionais daquele país. Caso a instituição financeira se recuse a aderir aos termos do FATCA, todo e qualquer pagamento realizado em favor da instituição estrangeira, ou de seus correntistas, originado de instituições financeiras ou empresas sediadas nos EUA, estará sujeito à retenção do percentual de 30% na fonte, incidente sobre o montante do valor remetido ao exterior.

Entre as justificativas apresentadas para a edição do FATCA, destacam-se: (i) a necessidade da previsão de obrigações – atribuídas às instituições financeiras americanas – de prestar informações acerca de determinados tipos de transações financeiras, a fim de permitir a verificação da regularidade das declarações prestadas pelos contribuintes ao IRS/EUA e o cumprimento das obrigações tributárias; (ii) no contexto de globalização da economia, as instituições financeiras estrangeiras passaram a deter um nível elevado de informações sobre os contribuintes americanos e, diante da ausência de vinculação entre essas instituições (estrangeiras) e o IRS, os bancos poderiam ser utilizados pelos contribuintes como meio de evasão fiscal, tornando-se necessário o fornecimento de informações acerca das contas internas e estrangeiras dos contribuintes dos EUA.

O FATCA se mostra, porém, discutível quando examinado de forma sistemática com a ordem jurídica interna do Estado em que se encontra localizada a instituição financeira estrangeira. E, além disso, acaba conduzindo o país em que se encontram sediadas as instituições financeiras estrangeiras à celebração do acordo com o Fisco americano, sob pena de inviabilizar qualquer recebimento de valores a partir dos EUA.

O Tratado FATCA Brasil EUA foi celebrado em 23 de setembro de 2014, segundo o modelo IGA I – *Intergovernment Agreement*¹⁵, ou seja, mediante troca recíproca de informações financeiras entre os países. Encontra-se em vigor desde 2015, tendo sido integrado ao direito brasileiro por meio do Decreto n. 8.506/2015, e autoriza que a troca de informações fiscais se dê de forma automática.

Ao se comprometer a assumir os padrões de troca de informações financeiras para fins fiscais com os EUA, o Brasil se alinhou aos países que celebraram o Tratado para Troca Automática de Informação Fiscal no âmbito da OCDE.

¹⁵ Os modelos IGA podem ser recíprocos ou não recíprocos: o Modelo IGA I é recíproco, de forma que ambos os estados se comprometem a intercambiar informações colhidas perante as suas instituições financeiras residentes; e o Modelo IGA II é não recíproco, de modo que o estado signatário, objetivando evitar as sanções do FACTA, fornece aos EUA as informações colhidas perante as suas instituições financeiras residentes, sem receber qualquer informação por parte da autoridade fiscal estadunidense (TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 139).

4. A Convenção Multilateral

A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral) foi assinada pelo Brasil em novembro de 2011 e ratificada apenas em 2016, tendo sido promulgada posteriormente pelo Decreto n. 8.842/2016.

Conta com a adesão de 125 jurisdições, entre elas, todos os países do G20, todos os do BRICS e membros da OCDE.

O objeto da Convenção compreende, no que se refere à assistência administrativa:

“2. A assistência administrativa referida compreende:

- a) a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro;
- b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; e
- c) a notificação de documentos.

3. As Partes prestar-se-ão assistência administrativa, quer a pessoa em causa seja residente ou nacional de uma Parte, ou de qualquer outro Estado.”

Quanto à estrutura geral, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária origina-se de um modelo que permite ao Estado aderente restringir ou complementar cláusulas básicas da convenção (art. 30 da Convenção Multilateral).

Podem ser apostas reservas em relação aos seguintes pontos:

- i) Assistência com relação a tributos de ordens parciais (Estados e Municípios) ou entidades de previdência social (contribuições previdenciárias), desde que tais tributos não tenham sido relacionados como submetidos ao tratado (Anexo A);
- ii) Cobrança e execução de créditos tributários ou de multas de algum ou de todos os tributos sujeitos ao tratado;
- iii) Possibilidade de se imprimir efeito prospectivo à concordância com a cobrança/execução de créditos tributários, restringindo a medida com relação a tributos cujos fatos geradores ou lançamento sejam anteriores à convenção;
- iv) Limitação quanto à possibilidade de assistência relativa a períodos anteriores.

Diante do permissivo contido no art. 30 da Convenção, o Brasil, quando da edição do Decreto n. 8.848/2016, apôs restrições quanto a três pontos, com objetivo de preservar a sua soberania:

- i) cobrança/execução de créditos estrangeiros;
- ii) assistência na notificação de documentos fiscais estrangeiros;
- iii) permissão para que sejam realizadas notificações via postal em território brasileiro.

Os tributos abrangidos pela Convenção são os constantes de seu Anexo A (art. 2º do Decreto n. 8.842/2016): (i) Imposto sobre a Renda e CSLL; (ii) contribuição ao PIS/Pasep; (iii) IPI; (iv) outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no *caput* do § 1º.b.iii.

As formas de assistência previstas na Convenção Multilateral são as definidas no tópico 2 (dois) do presente artigo: (i) troca de informações a pedido; (ii) troca espontânea e (iii) troca automática.

Na hipótese da troca de informações a pedido, este deve ser instruído com todos os elementos relativos à identificação do contribuinte e do fato que constitui objeto da informação.

A Convenção prevê, por força da aplicação do princípio da *ultima ratio*, como justificativa para recusa ao oferecimento da assistência por parte do Estado requisitado, a circunstância de o Estado estrangeiro requisitante não haver esgotado os meios que lhe estavam disponíveis para acessar a informação fiscal (art. 21, § 2º, g).

As demais hipóteses de recusa se encontram descritas no § 2º, art. 21, da Convenção, a saber: (i) quando a medida ou dado solicitado não encontra fundamento na legislação ou na prática administrativa do Estado requisitado e/ou do Estado requisitante; (ii) quando a assistência solicitada for contrária à ordem pública; (iii) quando a informação solicitada puder “revelar um segredo comercial, industrial ou profissional ou um processo comercial, ou informação cuja divulgação seja contrária à ordem pública”; (iv) quando a assistência administrativa contrariar os princípios tributários ou as disposições dos tratados para evitar a dupla tributação; (v) caso se verifique que a assistência requerida se propõe ou esteja pautada na discriminação entre o nacional do Estado requisitado e os nacionais do Estado requisitante; (vi) quando o Estado requisitado encontrar encargos desproporcionais para o cumprimento da assistência solicitada pelo Estado requisitante.

4.1. A troca automática de informações fiscais

A troca automática de informações fiscais se encontra autorizada, de plano, pela Convenção Multilateral e se concretiza, essencialmente, por meio dos “Acordos das Autoridades Competentes (CAA – *Competent Authority Agreement*)”.

Os Estados signatários da Convenção Multilateral podem realizar a troca automática de informações sob dois formatos: (i) *Common Reporting Standard – CRS* (Padrão de Relatório Comum), utilizado para o intercâmbio de informações financeiras para fins fiscais; e (ii) *Country by Country Report – CbC* (relatório país e país), que tem por objeto a prestação de informações não financeiras – isto é, que não tenham decorrido de relatórios prestados por instituições financeiras ou equiparadas –, tais como pagamento de dividendos, juros, royalties, transações imobiliárias, etc.¹⁶

¹⁶ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 207.

De acordo com a sistemática adotada pela Convenção Multilateral, a OCDE possui um órgão de coordenação, cujo secretariado (Secretário de Coordenação) é responsável pelo exercício das funções operacionais relativas ao intercâmbio de informações, entre as quais, merecem destaque – para os propósitos do presente artigo – as seguintes: (i) receber notificação acerca de quebra de confidencialidade das informações e sobre as punições aplicadas em virtude da violação desse dever; (ii) coordenar, a partir das informações recebidas, as autoridades que tenham assinado o CRS e CbC e verificar o atendimento das condições jurídicas, materiais e tecnológicas para a realização do intercâmbio de informações.

O CAA constitui acordo complementar à Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária – previamente autorizado pela Convenção –, por meio do qual são definidos os escopos, a forma, a periodicidade, entre outros aspectos relacionados à troca automática de informações fiscais. Há, em verdade, uma espécie de “delegação” de competência prevista na Convenção Multilateral para a celebração dos CAAs, a fim de se dar cumprimento às finalidades mencionadas. Esses acordos constituem o resultado de tratativas bilaterais ajustadas, por força dessa delegação, entre as autoridades fazendárias dos Estados interessados em promover esse intercâmbio recíproco de informações¹⁷. Assim, os CAAs, o CRS e o CbC são acordos assinados pelas autoridades fazendárias dos Fiscos dos Estados signatários da Convenção Multilateral, exercendo a função de regulamentar e operacionalizar a troca automática de informações fiscais, na forma prevista na referida Convenção¹⁸.

O modelo CAA apresenta, entre as informações mais comuns, as seguintes: (i) balanço da conta ou valor do saldo bancário; (ii) o valor de resgate de um contrato de seguro ou anuidade; (iii) o montante bruto de juros; (iv) o montante de dividendos; (v) o montante de renda oriunda de investimentos mantidos em conta de custódia; (vi) o valor total auferido pela venda de títulos financeiros; (vii) o valor total de juros pagos ou creditados em conta corrente; (viii) outros rendimentos percebidos em contas financeiras¹⁹.

Em relação ao *Common Reporting Standard* – CRS, a OCDE apresenta modelo por meio do qual as instituições financeiras devem prestar informações ao Fisco a questão subordinada e o Estado deverá apresentar, anualmente, o relatório ao seu parceiro de troca de informação fiscal.

O relatório CRS apresenta as seguintes informações acerca das contas: (i) dados do titular, levantados a partir da demanda feita à instituição financeira e

¹⁷ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 208.

¹⁸ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 209.

¹⁹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 211.

que serão de interesse da jurisdição destinatária; (ii) o saldo ou valor da conta ao final do ano-calendário; (iii) o valor em dinheiro ou o valor do resgate no caso de contrato de seguro ou de anuidade; (iv) no caso das contas de custódia, o valor bruto total dos juros, o valor bruto total dos dividendos e o valor total bruto das outras receitas geradas com relação aos ativos mantidos na conta, e o produto bruto total da venda ou do resgate de ativos financeiros pagos ou creditados na conta.

O relatório *Country by Country* – CbC apresenta, por sua vez, informações relevantes para fins fiscais, mas que são prestadas por entidades não caracterizadas como instituições financeiras, entre as quais destacamos: (i) informações sobre alocação de receita, os impostos pagos e certos indicadores da localização da atividade econômica entre jurisdições tributárias nas quais os Grupos de Empresas Multinacionais (MNE) operam através da troca automática de Relatórios anuais CbC, com o objetivo de avaliar riscos de preços de transferência e outros riscos relacionados à erosão de base e ao deslocamento de lucros²⁰.

5. A troca de informações fiscais: controle dos atos de intercâmbio, à luz das garantias previstas no direito interno e do direito fundamental à proteção de dados

Vimos nos tópicos antecedentes que a troca de informações fiscais se submete à garantia do sigilo dos dados entre as autoridades dos Estados, não podendo ser realizada em desconformidade com as leis e as práticas administrativas de qualquer um dos Estados contratantes. Assim, em tese, as informações que não possam ser obtidas nos termos da lei ou do procedimento administrativo ordinário de um dos Estados não precisam ser trocadas. Além disso, os Estados contratantes não devem divulgar informações que revelem segredo comercial, industrial ou profissional ou prática comercial, ou que sejam contrárias à ordem pública.

A ordem jurídica brasileira confere amplo suporte normativo para que a Receita Federal do Brasil possa realizar o intercâmbio de informações fiscais e bancárias no plano internacional, seja por força dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, nos quais há cláusula de intercâmbio de informações dessa natureza, seja em virtude da adesão do país ao FACTA, seja, ainda, por força de sua adesão à Convenção Multilateral.

O art. 197 do Código Tributário Nacional impõe às pessoas enunciadas em seus incisos I a VII, entre os quais destacamos os bancos e demais instituições financeiras, a obrigação de prestar às autoridades administrativas as informações de que disponham em relação aos bens, negócios e atividades de terceiros. E o

²⁰ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 218.

art. 199, parágrafo único, do mesmo diploma legal (introduzido pela LC n. 104/2001), prevê que “a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”

A LC n. 105/2001, no que tange à administração tributária, estabeleceu, em seu art. 5º, *caput*, o dever de informação, acerca de operações financeiras previstas no § 1º, do citado artigo, prevendo, ainda, no art. 6º, que as autoridades fiscais em todas as esferas da federação somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

O Supremo Tribunal Federal entendeu, inicialmente, que o afastamento do sigilo bancário somente poderia ser determinado em casos excepcionais e mediante autorização judicial (RE n. 389.808, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 15.12.2010). Posteriormente, no julgamento do RE n. 601.314/SP (submetido à sistemática da repercussão geral), a Corte Constitucional passou a entender que o acesso, pela Receita Federal, das informações protegidas pelo sigilo fiscal não ofende direitos individuais dos contribuintes, quando houver a instauração de procedimento administrativo no âmbito da Receita (art. 6º da LC n. 105/2001).

Como essa questão se encontra superada, não se pretende discuti-la no presente artigo, cumprindo-nos, apenas, o registro de que nos filiamos ao posicionamento de que o acesso, pela Receita Federal, às informações financeiras para fins fiscais, inclusive para fins de compartilhamento, deveria exigir a intervenção do Poder Judiciário, órgão imparcial e equidistante das partes interessadas. Assim, harmoniza-se a garantia de proteção ao sigilo, prevista no art. 5º, inciso XII, da Constituição Federal, que não ostenta caráter absoluto, com a avaliação do interesse e necessidade concreta no compartilhamento.

Em que pese a orientação fixada pela Suprema Corte, cumpre-nos assinalar que a troca de informações por parte da Receita Federal se encontra submetida, no direito interno, à proteção dos dados pessoais dos contribuintes, nos moldes previstos no Texto Constitucional, de sorte que, para além da proteção constitucional ao sigilo na comunicação de dados (inciso XII, art. 5º), a atuação administrativa, no campo tributário, deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes (art. 145, § 1º, da Constituição Federal).

E o espectro de proteção dos dados das pessoas naturais foi seguramente ampliado por força da Lei n. 13.709/2018 (LGPD), diploma que concretiza verdadeira garantia fundamental aplicável também aos contribuintes, mormente após o advento da EC n. 115, de 2022, que incluiu o inciso XXX ao art. 22 da CF, atribuindo a competência privativa da União para legislar sobre “proteção e tratamento de dados pessoais”.

Cabe assinalar que, também na Europa, há um direito fundamental à proteção de dados, conforme previsão expressa contida no art. 8º da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia.

Há que se identificar, portanto, os reflexos desse direito fundamental autônomo, previsto na Constituição Federal e disciplinado em lei, no campo da troca de informações fiscais, mais especificamente no âmbito da troca automática, em que há autorização prévia de intercâmbio de dados gerais com periodicidade indeterminada no fornecimento pelos Estados.

Vale salientar, a propósito, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento das ADIs n. 6.387, n. 6.388, n. 6.389, n. 6.390 e n. 6.393, Relatora Ministra Rosa Weber, ampliou o campo de proteção quanto à autonomia informacional, ao reconhecer, expressamente, a tutela constitucional dos dados pessoais de forma autônoma em relação aos demais direitos fundamentais, direito esse deduzido das esferas da dignidade da pessoa humana, da privacidade e da intimidade. Vejamos:

“Decorrências dos direitos da personalidade, o respeito à privacidade e à autodeterminação informativa foram positivados, no art. 2º, I e II, da Lei n. 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais), como fundamentos específicos da disciplina da proteção de dados pessoais.

No clássico artigo *The Right to Privacy*, escrito a quatro mãos pelos juízes da Suprema Corte dos Estados Unidos Samuel D. Warren e Louis D. Brandeis, já se reconhecia que as mudanças políticas, sociais e econômicas demandam incessantemente o reconhecimento de novos direitos, razão pela qual necessário, de tempos em tempos, redefinir a exata natureza e extensão da proteção à privacidade do indivíduo. Independentemente do seu conteúdo, mutável com a evolução tecnológica e social, no entanto, permanece como denominador comum da privacidade e da autodeterminação o entendimento de que a privacidade somente pode ceder diante de justificativa consistente e legítima. Em seus dizeres, ‘a invasão injustificada da privacidade individual deve ser repreendida e, tanto quanto possível, prevenida’. 16. Cumpre, pois, equacionar se a MP n. 954/2020 exorbitou dos limites traçados pela Constituição ao dispor sobre a disponibilização dos dados pessoais de todos os consumidores dos serviços STFC e SMP, pelos respectivos operadores, a entidade integrante da Administração indireta. 17. Observo que o único dispositivo da MP n. 954/2020 a dispor sobre a finalidade e o modo de utilização dos dados objeto da norma é o § 1º do seu art. 2º. E esse limita-se a enunciar que os dados em questão serão utilizados exclusivamente pela Fundação IBGE para a produção estatística oficial, com o objetivo de realizar entrevistas em caráter não presencial no âmbito de pesquisas domiciliares. Não delimita o objeto da estatística a ser produzida, nem a finalidade específica, tampouco a amplitude. Igualmente não esclarece a necessidade de disponibilização dos dados nem como serão efetivamente utilizados. Já o art. 1º, parágrafo único, da MP n. 954/2020 apenas dispõe que o ato normativo terá aplicação durante a situação de emergência de saúde pública de importância internacional decor-

rente da covid-19. Ainda que se possa associar, por inferência, que a estatística a ser produzida tenha relação com a pandemia invocada como justificativa da edição da MP, tal ilação não se extrai de seu texto. Nessa ordem de ideias, não emerge da Medida Provisória n. 954/2020, nos moldes em que posta, interesse público legítimo no compartilhamento dos dados pessoais dos usuários dos serviços de telefonia, consideradas a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da medida. E tal dever competia ao Poder Executivo ao editá-la. Nessa linha, ao não definir apropriadamente como e para que serão utilizados os dados coletados, a MP n. 954/2020 não oferece condições para avaliação da sua adequação e necessidade, assim entendidas como a compatibilidade do tratamento com as finalidades informadas e sua limitação ao mínimo necessário para alcançar suas finalidades. Desatende, assim, a garantia do Devido Processo Legal [CR, art. 5º, LIV], em sua dimensão substantiva.”

Tal orientação, somada à promulgação da Emenda Constitucional n. 115, de 2022, conduz à necessidade de um redimensionamento da forma de atuação do Poder Público, com o estabelecimento de balizas objetivas a serem observadas pela Administração para salvaguarda do direito fundamental à proteção dos dados dos contribuintes.

O art. 2º da Lei n. 13.709/2018 especifica os fundamentos para a disciplina jurídica da proteção de dados, a saber: (i) o respeito à privacidade; (ii) a autodeterminação informativa; (iii) a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião; (iv) a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem; (v) o desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação; (vi) a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor; e, (vii) os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e o exercício da cidadania pelas pessoas naturais.

O art. 4º, inciso III, do referido diploma legal, exclui a incidência da conformidade de tratamento para fins exclusivos de: (a) segurança pública; (b) defesa nacional; (c) segurança do Estado, ou, (d) atividades de investigação e repressão de infrações penais, complementando a regulação por meio do § 1º do mesmo dispositivo:

“O tratamento de dados pessoais previsto no inciso III será regido por legislação específica, que deverá prever medidas proporcionais e estritamente necessárias ao atendimento do interesse público, observados o devido processo legal, os princípios gerais de proteção e os direitos do titular previstos nesta Lei.”

Necessário salientar que se considera tratamento, para os efeitos da referida lei (art. 5º, inciso X), toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração.

As atividades de tratamento de dados pessoais deverão observar a boa-fé e os seguintes princípios, a teor do que prevê o art. 6º da Lei n. 13.709/2018:

- I – finalidade: realização do tratamento para propósitos legítimos, específicos, explícitos e informados ao titular, sem possibilidade de tratamento posterior de forma incompatível com essas finalidades;
- II – adequação: compatibilidade do tratamento com as finalidades informadas ao titular, de acordo com o contexto do tratamento;
- III – necessidade: limitação do tratamento ao mínimo necessário para a realização de suas finalidades, com abrangência dos dados pertinentes, proporcionais e não excessivos em relação às finalidades do tratamento de dados;
- IV – livre acesso: garantia, aos titulares, de consulta facilitada e gratuita sobre a forma e a duração do tratamento, bem como sobre a integralidade de seus dados pessoais;
- V – qualidade dos dados: garantia, aos titulares, de exatidão, clareza, relevância e atualização dos dados, de acordo com a necessidade e para o cumprimento da finalidade de seu tratamento;
- VI – transparência: garantia, aos titulares, de informações claras, precisas e facilmente acessíveis sobre a realização do tratamento e os respectivos agentes de tratamento, observados os segredos comercial e industrial;
- VII – segurança: utilização de medidas técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou difusão;
- VIII – prevenção: adoção de medidas para prevenir a ocorrência de danos em virtude do tratamento de dados pessoais;
- IX – não discriminação: impossibilidade de realização do tratamento para fins discriminatórios ilícitos ou abusivos;
- X – responsabilização e prestação de contas: demonstração, pelo agente, da adoção de medidas eficazes e capazes de comprovar a observância e o cumprimento das normas de proteção de dados pessoais e, inclusive, da eficácia dessas medidas.

E, conforme o art. 7º, inciso III, da mesma lei, o tratamento de dados pessoais pela Administração Pública poderá ser realizado, isto é, mostra-se lícito, quando tais dados forem necessários à consecução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres. Portanto, a Administração Pública e a Receita Federal do Brasil podem tratar e compartilhar dados para cumprir obrigação legal (art. 7º, II, da LGPD) e para executar políticas públicas previstas em leis e convênios (art. 7º, III, da LGPD).

A proteção constitucional dos dados e informações pessoais apresenta, segundo observa Laura Schertel Mendes, dimensão subjetiva e objetiva. Na primeira, a proteção de dados constitui-se em direito subjetivo de defesa e proteção do indivíduo contra intervenções estatais que possam violar seu espaço de liberdade e privacidade em face das operações de coleta, processamento, utilização e circulação de seus dados pessoais²¹. Essa possibilidade de atribuição de controle não ostenta, porém, caráter absoluto, encontrando limites na necessidade de determinado processamento de dados pessoais para se atingir a um fim legítimo protegido pelo ordenamento jurídico ou cumprimento de direito de terceiro, havendo, ainda, a necessidade de pertinência de conteúdo entre o tratamento de dados pessoais e a finalidade a ser atingida²².

A dimensão subjetiva impõe ao legislador o ônus de apresentar justificativa para intervenção que afete a autodeterminação informacional. A autodeterminação do titular sobre os dados deve ser sempre a regra, passível de afastamento excepcional. E a justificativa da intervenção deve ser traduzida na identificação da finalidade e no estabelecimento de limites ao tratamento de dados em padrão suficientemente específico, preciso e claro para cada área, o que nos conduz à conclusão no sentido de que é vedado o intercâmbio de informações de contribuintes, pessoas naturais, ou sócios, de forma aberta, genérica e por prazo indeterminado.

Já em sua dimensão objetiva, o direito fundamental à proteção de dados pessoais retira do Estado (objetivamente) a possibilidade de intervenção indevida, independentemente de o indivíduo exercer ou não o seu direito. Em tal perspectiva, a concretização da proteção de dados pelo legislador – também no plano infralegal – exige a garantia de procedimentos e de mecanismos para o exercício desse direito.

Assim, é condição para todo tratamento de dados pessoais, a transparência e a garantia de direitos ao titular que possibilitem o efetivo controle da circulação de seus dados pessoais, o que exige seja resguardado o direito de acesso, o direito de retificação e o direito de cancelamento²³.

A Administração Pública deverá, para conferir efetividade ao direito em estudo, em ambas as perspectivas mencionadas, atender aos princípios da finalidade, da adequação e da segurança do tratamento de dados. De sorte que as operações concernentes a esse tratamento – incluídas as de compartilhamento e de in-

²¹ MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176-177.

²² MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 177.

²³ MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 179-180.

tercâmbio de dados – devem ser pautadas pela transparência quanto à sua finalidade específica e pela adequação para atingir os objetivos visados pelo legislador, afastando-se quaisquer medidas desproporcionais que constituam excesso e sacrificuem indevidamente os direitos fundamentais dos contribuintes.

A lei, os instrumentos de troca de informações fiscais e as práticas administrativas adotadas pelas autoridades fazendárias devem observar as garantias mencionadas para que o tratamento de dados seja realizado de forma válida e adequada, observando-se o contexto de utilização, o risco e as finalidades desse tratamento no caso concreto, não se mostrando compatível com a ordem jurídica interna no Brasil a ocorrência de intervenções na esfera privada em cumprimento a finalidades genéricas, indeterminadas ou em nome de necessidades coletivas abstratas.

Nesse sentido, destacam Gustavo Gil Gasiola, Diego Machado e Laura Schertel Mendes, invocando precedente da Corte Constitucional alemão, que não se mostra possível um tratamento de dados para fins indeterminados, uma vez que, a teor do julgado citado pelos autores, “A obrigação de fornecer dados pessoais pressupõe que o legislador defina a finalidade de uso por área e de forma precisa, e que os dados sejam adequados e necessários para essa finalidade. Com isso não seria compatível a armazenagem de dados reunidos, não anônimos, para fins indeterminados ou ainda indetermináveis. Todas as autoridades que reúnem dados pessoais para cumprir suas tarefas devem se restringir ao mínimo indispensável para alcançar seu objetivo definido” (BVerfGE 65,1 (42), Recenseamento)²⁴.

Todas as operações de tratamento de dados realizadas no âmbito das trocas de informações fiscais devem ser passíveis de controle quanto a esses aspectos, seja pela própria Administração, seja pelo Poder Judiciário, para correção de falhas consistentes no eventual cumprimento dos princípios mencionados.

Os princípios e as regras que delineiam o direito fundamental à proteção de dados, além de se mostrarem de observância obrigatória pela Administração nas trocas de informações sob requisição (sob demanda), restringem, objetivamente, a atuação do Fisco, na ordem interna, no que concerne à prestação automática de informações.

Ora, na troca automática de informações Fiscais, um Estado já reúne um conjunto amplo de informações financeiras e fiscais e as transfere a outro Estado por prazo indeterminado e para finalidades indetermináveis, independentemente de qualquer demanda ou necessidade concreta previamente identificada. Re-

²⁴ GASIOLA, Gustavo Gil; MACHADO, Diego; MENDES, Laura Schertel. O tratamento de dados pessoais pela Administração Pública: transparência, bases legais e limites constitucionais. In: FRANCOSKI, Denise de Souza Luiz; TASSÓ, Fernando Antônio (coord.). *A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais LGPD: aspectos práticos e teóricos relevantes no setor público e privado*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 157.

força essa indeterminação, o fato de a Convenção Multilateral chegar, inclusive, a delegar competência para a celebração dos CAAs pelas autoridades fiscais dos Estados envolvidos na troca, a fim de se dar cumprimento às finalidades da Convenção.

Tal modalidade de troca pode dar margem, com certa facilidade, a práticas nocivas de *fishing expedition* (“pesca probatória”), ou seja, a uma busca probatória por fatos, ainda ignorados, sem que haja uma necessidade concreta apontada, na medida em que as autoridades fiscais dispõem de ampla base de dados passíveis de intercâmbio independentemente de qualquer demanda prévia.

Portanto, do ponto de vista formal, o Estado transmissor deve, na modalidade da troca automática de informações fiscais, certificar-se, inicialmente, sobre as garantias e os direitos dos indivíduos envolvidos no procedimento da troca, nos moldes acima delineados, bem como sobre as garantias oferecidas pelo Estado receptor para lidar com o tratamento dos dados a serem recebidos.

Isto porque, por força do *Common Reporting Standard* – CRS, ocorre a troca automática de informações financeiras de contribuintes pessoas físicas e jurídicas, abrangendo, conforme se viu, inúmeros dados pessoais do titular, saldos de suas contas, valores de resgate de contratos de seguro, valores de juros e dividendos vinculados a contas de custódia, dentre outros dados. O relatório *Country by Country* – CbC prevê a troca de informações como aluguéis pagos e recebidos por pessoas físicas e jurídicas. E o CAA pode prever, diante do permissivo geral contido na Convenção Multilateral, outras informações a serem trocadas entre as autoridades fiscais competentes, o que torna a troca indeterminável *a priori*.

A larga extensão do intercâmbio automático objeto do CAA, do *Common Reporting Standard* – CRS e do *Country by Country* – CbC, bem como a indeterminação do prazo, torna necessária, em virtude da garantia do direito à proteção de dados em suas dimensões objetiva e subjetiva, que o contribuinte seja previamente informado, conferindo-se a ele a oportunidade de que possa ser ouvido sobre os dados e informações que constituem objeto de compartilhamento. Há que se garantir ao contribuinte, ainda, o direito de impugnar, também previamente, de corrigir os dados intercambiados – por meio dos instrumentos previstos na Convenção – a cada momento em que o compartilhamento se consumar, e de recorrer na esfera administrativa no âmbito do procedimento administrativo de troca. Tais garantias, além de fundamentadas no devido processo legal, decorrem também do próprio conceito de autodeterminação informativa, positivado na LGPD, que desloca para o titular das informações o protagonismo no controle do fluxo de seus dados pessoais e de natureza fiscal.

Assim, em que pese a ampla aceitação internacional dos propósitos do Fórum Global de Transparéncia e, em consequência, dos instrumentos normativos que viabilizam a troca de informações fiscais, tais instrumentos se ressentem,

principalmente na modalidade da troca automática, do estabelecimento de mecanismos preventivos mínimos, de cunho procedural (formal), voltados para a proteção do tratamento dos dados pessoais.

6. Conclusões

Após o exame das principais bases normativas da troca de informações fiscais entre os países – Convenção Multilateral, Convenção Modelo da OCDE e o *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA – apontamos os impactos da garantia fundamental de proteção de dados – introduzida em nosso sistema por força da EC n. 115/2022 – e da Lei Geral de Proteção de Dados na atividade material de execução da troca desempenhada pelas autoridades administrativas brasileiras, através dos instrumentos específicos de que dispõe.

Pareceu-nos inegável que esse direito fundamental se projeta em nosso ordenamento jurídico com reflexos no microssistema que disciplina à troca de informações fiscais no plano internacional, de modo que todos os atos materiais de intercâmbio e compartilhamento de informações possam ser devidamente controlados para avaliação da adequação (proporcionalidade) das operações realizadas pela Administração no Brasil.

Incumbe à Administração Pública no Brasil, conferir efetividade ao direito em estudo, em ordem cumprir os princípios da finalidade, da adequação e da segurança do tratamento de dados. De sorte que as operações concernentes a esse tratamento – aí incluídas as de compartilhamento e de intercâmbio de dados – sejam pautadas pela transparência quanto à sua finalidade específica e pela adequação para atingir os objetivos visados pelo legislador, afastando-se quaisquer medidas desproporcionais que constituam excesso e sacrificuem indevidamente os direitos fundamentais dos contribuintes.

Revelam-se, portanto, incompatíveis com a ordem jurídica interna no Brasil, tornando nulas as provas intercambiadas, as intervenções na esfera privada em cumprimento a finalidades genéricas, indeterminadas ou em nome de necessidades coletivas abstratas.

A larga extensão do intercâmbio automático objeto do CAA, do *Common Reporting Standard* – CRS e do *Country by Country* – CbC, bem como a indeterminação do prazo, torna necessário que o contribuinte seja previamente informado da troca, conferindo-se a ele a oportunidade de que possa ser ouvido sobre os dados e informações que constituem objeto de compartilhamento. Há que se garantir ao contribuinte, ainda, o direito de impugnar e de corrigir, previamente, os dados intercambiados, a cada momento em que o compartilhamento se consumar, e de recorrer na esfera administrativa no âmbito do procedimento administrativo de troca. Tal modalidade de troca pode dar margem, inclusive, a práticas nocivas de *“fishing expedition”* (“pesca probatória”), isto é, a uma busca probatória por fatos, ainda ignorados, sem que haja uma necessidade concreta apontada.

Em suma, todas as operações de tratamento de dados devem ser passíveis de controle quanto a esses aspectos, seja pela própria Administração, seja pelo Poder Judiciário, para correção de falhas consistentes no eventual cumprimento dos princípios e das garantias ao contribuinte abordadas no presente artigo.

Embora haja, de modo geral, compatibilidade entre a LGPD e a troca de informações fiscais baseada em tratados e acordos internacionais, o Estado transmissor deverá se pautar pela observância das garantias e dos direitos das pessoas envolvidas no procedimento da troca. E o Estado receptor, em contrapartida, deverá oferecer garantias de proteção ao tratamento adequado dos dados, nos moldes das garantias previstas no ordenamento do Estado transmissor.

7. Referências

- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159., p. 4. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/159.
- GASIOLA, Gustavo Gil; MACHADO, Diego; MENDES, Laura Schertel. O tratamento de dados pessoais pela Administração Pública: transparência, bases legais e limites constitucionais. In: FRANCOSKI, Denise de Souza Luiz; TAS- SO, Fernando Antônio (coord.). *A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais LGPD: aspectos práticos e teóricos relevantes no setor público e privado*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022.
- MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176-177.
- MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A tributação dos lucros auferidos no exterior sob a perspectiva brasileira*, PDF.
- OECD (2015). Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.
- TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.