# V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO INTERNACIONAL DOS DIREITOS HUMANOS

**SAMYRA HAYDÊE DAL FARRA NASPOLINI**

**VLADMIR OLIVEIRA DA SILVEIRA**

**ANA PAULA MARTINS AMARAL**

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
**Secretarias**
**Relações Institucionais:**
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
**Comunicação:**
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
**Relações Internacionais para o Continente Americano:**
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes:**
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
**Eventos:**
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

**Membro Nato –** Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito internacional dos direitos humanos [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Ana Paula Martins Amaral; Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini; Vladmir Oliveira da Silveira – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-487-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito internacional. 3. Direitos humanos. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

# V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO INTERNACIONAL DOS DIREITOS HUMANOS

---

## Apresentação

Artigos neste Grupo de Trabalho

OS REFUGIADOS NA ATUALIDADE: DIREITO HUMANOS, GLOBALIZAÇÃO E INSEGURANÇA

CAMPOS DE REFUGIADOS E SANEAMENTO BÁSICO: ANÁLISE DOS DESAFIOS E PERSPECTIVAS DIANTE DA PROTEÇÃO INTERNACIONAL À LUZ DOS DIREITOS HUMANOS

A FALTA DE PROTEÇÃO JURÍDICA ESPECÍFICA AOS REFUGIADOS AMBIENTAIS NO ÂMBITO INTERNACIONAL E A CONSEQUENTE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

A GOVERNANÇA MIGRATÓRIA E O DIÁLOGO DE FONTES NORMATIVAS NA PROMOÇÃO DE DIREITOS HUMANOS DE TRABALHADORES MIGRANTES

DIÁLOGOS TRANSATLÂNTICOS ENTRE OS SISTEMAS AFRICANO, INTERAMERICANO E BRASILEIRO PARA OS DIREITOS DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

O MEDO DAS MINORIAS E A DISCRIMINAÇÃO DAS PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

DIREITOS DE PERSONALIDADE: O USO DA LÍNGUA DE SINAIS COMO PRIMEIRA LÍNGUA NA EDUCAÇÃO DE SURDOS NO BRASIL APÓS DECLARAÇÃO DE SALAMANCA DE 1994

CONVENÇÃO INTERAMERICANA SOBRE A PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS DOS IDOSOS EM PERSPECTIVA: ENTRE DISCURSOS HOMOGENEIZADORES E O RECONHECIMENTO DA ALTERIDADE

A DEMOCRACIA E AS VIOLAÇÕES MAIS GRAVES AOS DIREITOS HUMANOS: A SIMETRIA DO TRIBUNAL PENAL INTERNACIONAL PERMANENTE E COMPLEMENTAR ANTE AO ESTATUTO DE ROMA

DEVIDO PROCESSO PENAL CONVENCIONAL: ADOÇÃO DOS PARÂMETROS INTERPRETATIVOS INTERAMERICANOS NO BRASIL

ENCARCERAMENTO FEMININO SOB A ÓTICA DOS DIREITOS HUMANOS: SISTEMA DE JUSTIÇA E NORMAS INTERNACIONAIS.

CONVENÇÃO INTERAMERICANA CONTRA O RACISMO E A EQUIPARAÇÃO REALIZADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO À IMPRESCRITIBILIDADE DO CRIME DE INJÚRIA RACIAL

A AVALIAÇÃO DO PRECEDENTE DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO COM RELAÇÃO AOS DIREITOS HUMANOS DE INCLUSÃO E ACESSIBILIDADE DO AMBIENTE DO TRABALHO

DIREITOS HUMANOS E EXCLUSÕES ABISSAIS: O CASO DOS EMPREGADOS DA FÁBRICA DE FOGOS DE SANTO ANTÔNIO DE JESUS E SEUS FAMILIARES VS. BRASIL

O SER HUMANO SUSTENTÁVEL: SUSTENTABILIDADE E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS

UMA PERSPECTIVA DE DIREITOS HUMANOS SOBRE O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: A NECESSIDADE DE UMA ABORDAGEM DE DIREITOS HUMANOS PARA A AGENDA 2030

UNIVERSALIDADE E MULTICULTURALISMO EM DIREITOS HUMANOS: ALTERNATIVAS PARA ENFRENTAR OS DESAFIOS DO SÉCULO XXI NA PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

OS DESAFIOS DO SISTEMA INTERAMERICANO DE DIREITOS HUMANOS E OS ESTEREÓTIPOS DE GÊNERO EM CASOS DE VIOLÊNCIA CONTRA AS MULHERES: O CASO BARBOSA DE SOUZA

PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA – CAMINHO PARA A RECONSTRUÇÃO DA MULHER VÍTIMA DE VIOLÊNCIA MORAL

O CONTEÚDO JURÍDICO DAS LIBERDADES RELIGIOSAS E SEU RECONHECIMENTO INTERNACIONAL: UM PANORAMA JUNTO AO SISTEMA CONVENCIONAL DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS DAS NAÇÕES UNIDAS

MINUSTAH: ABUSOS E FALTA DE TRANSPARÊNCIA NAS PUNIÇÕES

CONCEPÇÃO POLÍTICA DE TERRITÓRIO E A BUSCA DE COOPERAÇÃO NA PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

A GARANTIA DO SIGILO FISCAL E O COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE PAÍSE

# A GARANTIA DO SIGILO FISCAL E O COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES FISCAIS ENTRE PAÍSES

# THE GUARANTEE OF TAX SECRECY AND THE SHARING OF TAX INFORMATION BETWEEN COUNTRIES

**Fabrício Germano Alves**
**Vitor Cunha Lopes Cardoso**

**Resumo**

A Constituição Federal confere o direito ao sigilo fiscal. Todavia, tal garantia não é ilimitada, sendo possibilitada a quebra do sigilo como meio de fiscalização da administração pública. O Brasil assinou convenção internacional que permite o compartilhamento de informações fiscais sigilosas entre países. Faz-se um estudo constitucional acerca do tema, analisando-se a proporcionalidade da medida. O método adotado é o hipotético-dedutivo, de natureza aplicada com abordagem qualitativa e pesquisa bibliográfica. O compartilhamento de dados fiscais, a partir da Convenção de Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, encontra respaldo constitucional, pois respeita os limites da proporcionalidade, meio e necessidade da medida.

**Palavras-chave:** Sigilo fiscal, Convenção internacional, Proporcionalidade, Compartilhamento de dados, Limites dos limites

**Abstract/Resumen/Résumé**

The Federal Constitution grants the right to fiscal privacy. This right is not unlimited, and the breach of secrecy is made possible as a means of oversight. Brazil has signed an international convention that allows sharing of confidential tax information between countries. A constitutional study is carried out, analyzing the proportionality aspect. The method adopted is the hypothetical-deductive of applied nature with a qualitative approach and bibliographic research. The sharing of tax data, based on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, finds constitutional support, as it respects the limits of proportionality, means and necessity of the measure.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Fiscal privacy, International pact, Proportionality, Data sharing, Limit’s limits

## 1. INTRODUÇÃO

Os mais diversos tipos de informação transitam pelo mundo em questão de poucos segundos, em razão da difusão dos meios de comunicação. É cada vez mais fácil e mais rápido trocar informações sobre tudo que envolve a vida dos indivíduos: esportes, trabalho, entretenimento e até a vida pessoal. Há, porém, valoração específica quanto às informações, diante da importância e sensibilidade dos dados.

Acompanhando os modelos já existentes, o Estado brasileiro, ao visualizar o merecimento de tais informações gozarem de proteção, estabeleceu na Constituição Federal, ao lado de muitos outros direitos, um reduto especial para proteger efetivamente estes dados.

É possível notar que no art. 5º da Constituição Federal, no inciso X, a proteção da intimidade, da vida privada e das informações mais caras ao indivíduo, alçou o patamar de direito fundamental.

> Art. 5º .....
> .....
> X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;
> .....

Preliminarmente, é preciso destacar que diversos direitos decorrem do que é disposto no art. 5º, inciso X, da Constituição Federal, no entanto, objetiva-se tratar especificamente neste estudo do direito ao sigilo fiscal. Portanto, não é surpresa que o referido dispositivo constitucional não seja o único a resguardar este interesse. Adicionalmente, persiste o inciso XII do referido artigo, que trata do sigilo dos dados.

> Art. 5º .....
> .....
> XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;
> .....

Para além do controle interno do sigilo sobre os dados fiscais, a preocupação que se apresenta é sobre difusão dessas informações de forma global, em razão da forma veloz que os dados podem ser compartilhados atualmente.

Como visto, o Estado brasileiro, alçou o direito à intimidade à modalidade de direito fundamental, e em sendo os direitos fundamentais não somente direitos que aquele deve proteger contra a violação por parte de terceiros, eles também se apresentam como uma limitação à própria atuação do Estado.

A possibilidade do compartilhamento das informações e dados fiscais dos cidadãos brasileiros com outros Estados soberanos é a problemática que se pretende investigar.

O que se propõe o presente trabalho é analisar se o compartilhamento dessas informações com outros Estados nacionais não seria um meio excessivamente gravoso de se cooperar internacionalmente. Considerando ser, no Estado brasileiro, a intimidade um valor tão caro, em que o próprio ente estatal necessita cumprir determinados requisitos para adentrar a esfera íntima do indivíduo, qual arcabouço possibilitaria ao Brasil, em poder dos dados fiscais de um cidadão, repassá-los?

Conforme Moraes (2020, p. 72), ante a consagração dos sigilos fiscal e bancário, apenas a ordem judicial fundamentada ou a ação tomada por Comissões Parlamentares de Inquérito poderão ultrapassar a garantia de segredo conferida aos indivíduos, havendo expressos limites legais.

O próprio Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu recentemente a repercussão geral do tema (Recurso Extraordinário 1.055.941) e deve analisar a constitucionalidade do compartilhamento das informações fiscais adquiridas pela administração tributária em favor do Ministério Público, independentemente de autorização judicial. Essa análise demonstra a relevância e preciosidade do imbróglio.

No plano internacional, foco desta discussão, o Brasil, no ano de 2016, ratificou a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais junto à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE (Decreto nº 8.842 de 29/08/16), que possibilita a troca de informações, cooperação para a cobrança de créditos tributários e notificação de documentos.

Sendo assim, analisa-se a seguir os desdobramentos do sigilo fiscal e a compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro da cooperação jurídica internacional em matéria de compartilhamento de informações fiscais.

## 2. PREVISÕES CONSTITUCIONAIS SOBRE O SIGILO FISCAL

Como já afirmado, do direito geral à intimidade cumulado com o sigilo de dados decorre o direito ao sigilo fiscal. Neste sentido, o Estado deve proporcionar ao indivíduo a segurança de que seus dados fiscais não serão violados sem o devido procedimento judicial.

Conforme Grinover (1976, p. 43), o direito à intimidade consiste em:

> O direito à intimidade integra a categoria dos direitos da personalidade; e suas manifestações são múltiplas: o direito à imagem, à defesa do nome, à tutela da obra intelectual, à inviolabilidade do domicílio, o direito ao segredo (epistolar, documental, profissional) são apenas algumas de suas expressões,

> não se tratando de um rol taxativo, uma vez que a tutela da intimidade poderá ser estendida a novos atributos da personalidade. O direito ao segredo ou o direito ao respeito da vida privada objetiva impedir que a ação de terceiro procure conhecer e descobrir aspectos da vida privada alheia; por outro lado, o direito à reserva ou direito à privacidade sucede o direito ao segredo, compreendendo a defesa da pessoa da divulgação de notícias particulares, embora legitimamente conhecidas pelo divulgador.

É inegável que uma das expressões do direito à intimidade seja o sigilo fiscal. Portanto, se faz mister observar que o sigilo fiscal é de uma importância inenarrável, visto que é uma manifestação de um direito de caráter tão pessoal.

Quando trata do sigilo de dados, a Constituição Federal, impõe uma notável limitação ao direito ao sigilo: ...

> Art. 5º .....
> .....
> XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;
> .....

Dessa maneira, o Constituinte originário ao tratar do sigilo, estabeleceu que apenas em razão de ordem judicial, para apurar condutas criminosas, é que se poderia adentrar a intimidade do indivíduo e assim quebrar o sigilo.

Nesse sentido, é preciso salientar que tais informações, geralmente estão sob o domínio da administração tributária, da Receita Federal. Em razão do dever do Estado de fiscalizar e do interesse na manutenção da máquina estatal por meio da cobrança de tributos.

O dever de fiscalização do Estado, inserto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, expressa que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Verifica-se, portanto, que o dever de fiscalização se opõe diretamente ao dever, também do Estado, de proteger a intimidade e os dados fiscais dos cidadãos. Todavia, o próprio Constituinte, subordinou o dever de sigilo aos direitos individuais, ou seja, quando se confronta a necessidade de fiscalizar com uma garantia individual, esta deve prevalecer sobre aquela.

Explica Segundo (2020, p. 88):

> [...] a regra é o respeito ao sigilo, sendo exceção a sua quebra, em face de circunstâncias que justifiquem a atribuição de maior peso aos princípios que justificam a fiscalização que aos que protegem a intimidade do fiscalizado.

Segundo Moraes (2020, p. 93), há a relativização dos sigilos bancários e fiscais e estes apresentam limites, havendo a possibilidade de acesso aos dados pela Justiça Penal ou Civil, pelas Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI) e pelo Ministério Público, uma vez que a proteção constitucional do sigilo não serve aos detentores de negócios não transparentes ou de devedores que tiram proveito dele para não honrar compromissos.

Por mais meritório que seja o objetivo do fisco, ao buscar sancionar sonegadores, não se justificaria a quebra do sigilo fiscal, senão com o crivo do Poder Judiciário, em razão do amparo constitucional que possui o tema (art. 5º, XII CF).

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.055.941, em sede de repercussão geral, pretende discutir se é admissível transferir informações fiscais e bancárias automaticamente dos órgãos administrativos tributários ou dos responsáveis pela atividade bancária tal qual o Banco Central do Brasil, diretamente ao Ministério público.

Relacionado à discussão, evidencia-se o julgamento do RE 601.314, tratando sobre o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que estabelece a necessidade de um procedimento administrativo, dispensando a autorização judicial, para que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios possam obter acesso a tais informações. Neste exemplo, o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 601.314) reconheceu a constitucionalidade da modalidade adotada pela referida Lei.

Demonstra-se, desta forma, possível padrão de entendimento do STF, concluindo que a transferência automática de dados não constitui violação ao sigilo fiscal, muito embora o Ministro Marco Aurélio, que abriu divergência no julgamento, tenha entendido que a cooperação internacional no combate a ilícitos tributários não pode prescindir da observância constitucional.

O direcionamento constitucional extraído das decisões supracitadas resulta na possibilidade de estabelecer um ponto de partida ao analisar e comparar o movimento das informações fiscais no âmbito nacional com a cooperação jurídica internacional no compartilhamento de tais dados.

## 3. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E A CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Aborda-se aqui a forma de compartilhamento de informações fiscais no Brasil. Artigos do Código Tributário Nacional (CTN), da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais (Decreto nº 8.842 de 29/08/16) e de outras normas afetas ao tema, serão discutidos adiante.

### 3.1 Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 15 de outubro de 1966) trata das informações fiscais a partir dos artigos 197, 198 e 199.

O art. 197[1] impõe a obrigatoriedade daqueles descritos nos incisos a prestar todas as informações que têm em poder sobre bens, negócios ou atividades de terceiros à autoridade administrativa, sendo necessária a intimação por escrito.

Sabbag (2017, p. 555) observa que "a intimação citada é administrativa; se fosse judicial, todos, e não somente os arrolados, teriam de prestar informações." Revela-se, portanto, indícios da pessoalidade e motivação minimamente fundamentada do ato que atingirá àquele que poderá ter o sigilo relativizado.

O parágrafo único do supracitado artigo ressalva as oportunidades em que o terceiro, ao qual são solicitadas informações, tem, em razão da atividade profissional exercida, o dever de manter sigilo.

Estabelece o art. 198 do CTN:

> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.
> Parágrafo único. Excetuam-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça.

Este artigo prevê que a própria Fazenda Pública não pode manejar as informações dos contribuintes ou sujeitos passivos da relação a qual faz parte de qualquer forma. Na medida em que veda esse comportamento por parte da autoridade administrativa, o artigo também, no parágrafo único, estabelece exceções à divulgação, como a determinação judicial nas hipóteses de dilação probatória no processo e necessidade de esclarecimentos.

A outra exceção extraída do parágrafo único do art. 198, CTN, é a decorrente do art. 199.

---

[1]Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

> Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.
> Parágrafo único. 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.

Entretanto, a previsão desse artigo impõe aos interessados, para que se efetue a colaboração entre os membros Fazenda Pública, a realização de convênio entre eles, ou em decorrência da lei, em razão do primado da legalidade, condutor da administração pública.

Estas são, portanto, as previsões do Código Tributário Nacional em relação ao compartilhamento de informações no âmbito interno do poder público.

### 3.2 Lei Complementar nº 105/2001

A Lei Complementar nº 105/2001 trata do sigilo das operações de instituições financeiras em âmbito nacional.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi objeto de controle de constitucionalidade no julgamento do RE 601.314 Declarado constitucional sob o entendimento de que é possível a administração tributária compartilhar informações sigilosas sem autorização judicial.

> Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.
> Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

O julgamento referente a esse artigo, cumulado com as disposições presentes no CTN, demonstra que, ao menos internamente – muito embora a Constituição Federal exija expressamente a necessidade de ordem judicial – o compartilhamento de informações fiscais pela via administrativa é admissível.

### 3.3 Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária

A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Decreto nº 8.842 de 29/08/16) é um acordo internacional assinado pelo Brasil em 2011 e aprovado pelo Congresso Nacional no ano de 2016. O texto da convenção estabelece regras para o

compartilhamento de informações fiscais, entre os países membros do Grupo-20, formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo e a União Europeia.

Notoriamente, o Direito Internacional é guiado por princípios gerais, tais como *pacta sunt servanda* (deve-se respeitar o que foi pactuado), autodeterminação e a soberania dos povos.

Nesse sentido, na hipótese de assinatura de um acordo internacional, o ente estatal se submete às regras estabelecidas pelo pacto. No âmbito da Convenção supracitada, fora acordada a confidencialidade das informações tributárias e foram criados limites que visam a proteção das pessoas e do sigilo dos dados fiscais, de forma a impedir que essas informações possam prejudicar cidadãos dos diversos Estados signatários

A internacionalização e a globalização da economia nos dias atuais incentivam a criação de medidas protetivas, como as previstas em convenções, benéficas tanto aos cidadãos quanto aos fiscos dos Estados, que buscam combater a evasão fiscal, facilitar a arrecadação e criar um ambiente saudável para a realização de negócios lícitos.

## 4. ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE DA CONVENÇÃO SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Traçado o arcabouço legal sobre o tema, mister adentrar o núcleo da celeuma enfrentada, analisando, a partir de hermenêutica jurídico-constitucional baseada na proporcionalidade, a constitucionalidade do referido compartilhamento de informações fiscais.

Para tanto, será centralmente utilizado o método de análise da proporcionalidade da medida, que subdivide o estudo da problemática a partir da verificação da adequação do propósito e do meio utilizados, discutindo por fim a necessidade da atuação.

Sobre este método de análise, Alexy (2007, p. 108) relata que, já a partir do ano de 1958, o Tribunal Constitucional alemão proferiu sentença que trouxe evolução à interpretação constitucional, estabelecendo que, inicialmente, os direitos fundamentais não possuem somente o caráter de regras, como também de princípios. Identificou-se também que, a partir da estruturação dos valores e princípios, propensas se tornam as colisões entre estes, resultando no raciocínio interpretativo que, somente por ponderação, por meio da proporcionalidade, poderia haver a solução para tais conflitos.

Nesta medida, pretende-se averiguar a relação entre o direito fundamental à privacidade, do qual deriva o direito ao sigilo fiscal, e a Convenção sobre Assistência Mútua

Administrativa em Matéria Tributária, que prevê métodos de relativização da garantia constitucional.

É preciso frisar, e delimitar, a área de proteção oferecida pela previsão legal contida no art. 5º, inciso X, da Constituição Federal. Primordialmente, tem-se que, ao lançar-se olhar sobre algum direito, observa-se que este irá possuir facetas objetivas e subjetivas.

Quanto aos direitos fundamentais expostos na Constituição Federal, em especial o direito à privacidade, constata-se que este, em seu rol subjetivo, possui *status* eminentemente negativo, na medida que se traduz em espécie de direito de resistir à intervenção do Estado, ou seja, uma obrigação de não fazer imposta ao ente público. Quanto à faceta objetiva, este direito existirá independentemente do reconhecimento dos titulares, atuando como ferramenta de controle do aparato estatal.

Conclusão lógica, portanto, é que a área de proteção oferecida pelo direito possivelmente lesado é a esfera particular do cidadão, abarcado pela Constituição Federal de 1988.

Determinada a área de proteção e sugerido o caráter subjetivo do direito fundamental em pauta, passa-se a discutir acerca da proporcionalidade de intervenção estatal no referido direito.

Primordialmente, em face da Convenção (Decreto nº 8.842 de 29/08/16) adotada pelo Brasil, irá constituir ato de intervenção estatal tanto a atuação do próprio ente federativo nacional, quanto a do requerente estrangeiro. É imperioso aceitar inicialmente que, mesmo em face de sujeitos distintos, os atos praticados pelos membros que firmaram o acordo internacional irão gerar as mesmas intervenções, ou efeitos, sobre o núcleo da intimidade do indivíduo, na medida que exposta a informação, em face do requerimento.

Sob esta perspectiva é que se pode analisar os requisitos da intervenção estatal sob um mesmo panorama, como se esta fosse realizada pelo próprio Estado nacional, em face das especificidades do pacto internacional.

Neste ponto, torna-se interessante expor a interpretação utilizada por Neves (2006, p. 143-144) em relação à teoria de Luhmann quanto à legitimação dos atos procedimentais no Estado Democrático de Direito. Quando desafiado pelas diversas expectativas, interesses e valores de uma sociedade moderna, os procedimentos do Estado de Direito (eleitorais, legislativos, judiciais e administrativos) atuam como ferramentas de filtragem e imunização dos sistemas político e jurídico, em desfavor das demais influências em contrário.

Nesta visão, é reconhecido que o aparente dissenso entre os valores e interesses plurais compreende-se, portanto, na exigibilidade sistêmico-funcional do princípio da legalidade, impondo-o normativamente nas sociedades contemporâneas.

Dimoulis e Martins (2014) definem, desta forma, quatro hipóteses em que a intervenção estatal possui justificativa constitucional: em primeiro lugar, é adequada a intervenção do Estado quando a conduta desta não adentrar a esfera da área de proteção do direito fundamental. Nestes casos, torna-se lógica a percepção da possibilidade de ação do ente, visto que inexistiria ameaça ao direito protegido. Em segunda hipótese, permite-se intervenção quando há norma infraconstitucional que restringe direito fundamental, legitimada por meio de reserva legal. Sendo esta as ressalvas de um direito fundamental previstas na própria Constituição Federal, introduzindo limitações à área de regulamentação. O terceiro tipo de intervenção adequado ocorre nas hipóteses em que o ato deriva de um limite imposto por um direito constitucional de colisão. Por fim, nos casos em que normas fundamentais e interesses gerais colidirem quanto à aplicação destes.

Trazendo os conceitos expostos ao tema abordado, tem-se que uma intervenção estatal no direito fundamental à privacidade estará presente sempre que uma autoridade estatal de qualquer dos poderes (Executivo, Legislativo ou Judiciário) ignorar o poder exclusivo do titular do direito dispor de sua intimidade e da sua vida privada, invadindo espaços, momentos, acontecimentos e dados da esfera íntima do sujeito.

Assim, uma disposição normativa que autorizasse a quebra de sigilo de informações privadas sem o consentimento do respectivo sujeito representaria uma intervenção no direito fundamental à privacidade (art. 5º, X, CF).

Eminente frisar que o tipo de intervenção aqui encontrada, nos casos do compartilhamento de informações fiscais entre entes internacionais, diz respeito à terceira hipótese de atuação anteriormente mencionada, visto que, no caso em questão, não se vislumbra uma reserva legal explícita que autorize o legislador a intervir no exercício do direito. Entretanto, a intervenção pode estar formalmente justificada no direito constitucional de colisão.

A intervenção estatal supraverificada poderia ser justificada, porém, se estivesse legitimada por um limite constitucional ao direito fundamental à privacidade, e desde que a imposição concreta desse limite observasse, por sua vez, seu limite consubstanciado na aplicação do critério da proporcionalidade.

Na visão de Alexy (2007, p. 110), o princípio da proporcionalidade é composto por três principais bases, quais sejam os princípios da idoneidade, da necessidade e da

proporcionalidade em estrito. Estes princípios indicariam o ideal de otimização, pois percebe o autor que os direitos fundamentais poderiam ser compreendidos como mandamentos de otimização.

À pauta relacionam-se outros direitos fundamentais, como o direito à segurança, tutelada pelo *caput* do art. 5º e pelo art. 6º da Constituição Federal, ou seja, quando houver alto e relevante interesse social ou quando a privacidade possa pôr em risco a segurança pública, há possibilidade de flexibilização da garantia.

A partir de tal perspectiva é que reside a previsão contida no art. 145, §1º, da Constituição Federal, impondo o dever e a possibilidade de fiscalização tributária por meio da pessoa jurídica de direito público.

Trata-se de uma atenção, nascida do próprio interesse público, ao mantimento da ordem tributária e à regularização de todos os contribuintes, evitando o enriquecimento ilícito, a partir da sonegação, ou até mesmo protegendo-os, ao tentar impedir o instituto da bitributação.

Estes, portanto, configuram-se como os limites constitucionais do direito fundamental analisado, visto compreender-se que não persiste a noção de garantia fundamental ilimitada.

Ocorre que, mesmo reconhecendo as fronteiras da prestação das garantias, é preciso atentar-se ao limite do próprio limite. Teoricamente, o limite dos limites seria o núcleo essencial do direito fundamental, ou seja, as limitações não poderiam atingir o que tal direito diz em sua essência, sob pena de ferir o próprio aparato lógico da norma, intencionado pelo Constituinte, como afirmam Gonet e Mendes (2020, p. 351).

Sobre o direito ao sigilo fiscal, é necessário também examinar a intervenção estatal utilizando como parâmetro o critério da proporcionalidade. Este crivo avalia a licitude do propósito e do meio, e a adequação e a necessidade deste último.

Assim, a intervenção estatal pela via das possibilidades apresentadas pela Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária estaria intervindo, de maneira proporcional e permitida constitucionalmente, no direito fundamental à privacidade dos potenciais atingidos, se – e somente se – pudesse ser considerada um meio de intervenção lícito, adequado e necessário, em face de pelo menos um propósito legítimo. Caso contrário, estaria a intervenção estatal ignorando as fronteiras impostas à atuação, mesmo diante das limitações existentes no Direito.

Iniciando propriamente a análise da proporcionalidade da aparente colisão enfrentada, é necessário tratar da licitude do propósito da mencionada Convenção. O critério aqui não se atém a questões materiais, isto é, filosóficas ou axiológicas. Licitude, nesse sentido, se refere à legalidade, à validade formal da medida (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 197).

Para tanto, extraem-se trechos do preâmbulo da Convenção (Decreto nº 8.842/2016), que informam o propósito do Tratado:

> Considerando que o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços – conquanto largamente benéfico em si mesmo – veio aumentar as possibilidades de elisão e evasão fiscal, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades tributárias;

E logo após:

> Considerando que os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, devem ser reconhecidos em todos os Estados como sendo aplicáveis em matéria tributária, e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses dos contribuintes, inclusive quanto à proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação;

Percebe-se, portanto, que os propósitos explícitos apresentados são o dever de fiscalização, evitando as práticas ilícitas de sonegação fiscal, e a necessidade de compartilhamento de informações com o fim de evitar abusos fiscais em relação aos próprios contribuintes. Ambos os propósitos se declaram como lícitos no ordenamento jurídico brasileiro, a partir da previsão constitucional do art. 145, §1º da Constituição Federal, e as disposições referentes ao tema no Código Tributário Nacional.

Como se discutirá em diante, porém, não somente basta que seja lícito o propósito para que se configure a sensata constitucionalidade de uma intervenção estatal, ou norma produzida. Para tanto, na medida em que interfere em esferas delicadas, deverá passar por adicionais crivos, confirmando seu aspecto positivo ao ordenamento.

Já se sabe que o propósito é lícito, mas o meio pelo qual esse escopo é buscado também deve estar de acordo com a legislação (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 200).

Os métodos especificados na Convenção estão previstos no terceiro capítulo desta, denominado formas de assistência. De acordo com o inciso I, do art. 4º do mencionado acordo, “as Partes trocarão quaisquer informações previsivelmente relevantes para a administração ou o cumprimento de suas legislações internas relativas aos tributos abrangidos pela presente Convenção”.

Nesta medida, as trocas se darão a partir do pedido formal, o compartilhamento automático, o espontâneo e o simultâneo (arts. 5º, 6º, 7º e 8º do Decreto nº 8.842/2016), onde o Estado requerido fornecerá as informações pertinentes ao Estado requerente.

Em primeiro momento, para que seja caracterizada a licitude do meio, é preciso retomar o exposto anteriormente em relação à ausência de reserva legal específica ao direito do sigilo fiscal. Quando nestes casos, pode-se entender que os meios de prova estabelecidos no

plano infraconstitucional seriam legítimos, desde que respeitados os limites dos limites impostos.

Sobre este ponto, percebe-se que a previsão infraconstitucional para a quebra do sigilo fiscal dos indivíduos se dá por meio das previsões contidas no art. 145, §1º, da Constituição Federal e nos arts. 194 e seguintes do Código Tributário Nacional. Consequentemente, estaria adequado o meio proposto pela Convenção se este fosse adepto ao teor infraconstitucional existente no ordenamento jurídico brasileiro.

O art. 21º da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, reconhecida pelo Decreto nº 8.842/2016 dispõe que:

> 1. Nenhuma disposição da presente Convenção poderá afetar os direitos e as salvaguardas garantidos às pessoas pela legislação ou pela prática administrativa do Estado requerido.
> 2. Salvo no que diz respeito ao Artigo 14, as disposições da presente Convenção não poderão ser interpretadas no sentido de impor ao Estado requerido a obrigação de:
> a) tomar medidas em desacordo com sua legislação ou sua prática administrativa, ou com a legislação ou a prática administrativa do Estado requerente;
> b) tomar medidas que sejam contrárias à ordem pública;
> c) fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação ou prática administrativa, ou na legislação ou prática administrativa do Estado requerente;
> .....

Resta cristalina, portanto, a preocupação estabelecida em preservar a licitude e legitimidade do meio imposto para o compartilhamento dos dados requeridos, sendo o indivíduo acobertado pela égide do ordenamento em que se submete. É, consequentemente, lícito o meio utilizado.

A licitude não é o bastante para que a medida seja aprovada pelo critério da proporcionalidade, ela também precisa ser adequada e necessária. A medida adequada é aquela que atinge o fim esperado, a partir de hipóteses comprovadas pela experiência. Essa fase do exame relaciona o meio empregado e o propósito que se deseja alcançar (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 203). Segundo Martins e Dimoulis (2014, p. 203), “meio adequado deve ser entendido aquele que hipoteticamente leva ao alcance do fim, havendo indícios para tanto que autorizem prognósticos”.

No presente caso fático exposto, percebe-se que o compartilhamento de dados, por si só, enseja uma probabilidade de maior fiscalização, fomentando nos Estados participantes a capacidade de combater, de maneira mais eficaz, os crimes fiscais, mais comumente despercebidos em face das possibilidades de camuflagem em atos que atingem a esfera

internacional, como também o combate às injustiças fiscais que oneram o contribuinte, visando a diminuição dos casos de bitributação. Adequa-se, nesta visão, o meio ao propósito.

Por fim, em última fase de averiguação da proporcionalidade da medida estatal, e neste caso, do tratado assinado pelo Brasil, encontra-se o filtro da necessidade. Sob esta visão, mister identificar na norma, além da adequação do meio e do propósito, se esta é estritamente necessária. Caso não passe pelo crivo da necessidade, é preciso encontrar um meio menos oneroso e de mesma eficácia. O aspecto essencial da medida necessária é o caráter minimamente lesivo ao direito fundamental (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 211).

Abordando o ponto especificado, percebe-se que, como dito anteriormente, a quebra do sigilo fiscal deve servir como exceção à regra, e não ser usada como ferramenta banal, substituta de um dever burocrático ou logístico do ente, que necessitaria ser mais eficiente, sob pena de ferir as liberdades primordiais do cidadão envolto em um ambiente de prestação de garantias fundamentais. Desta forma, seja para o uso nacional ou o internacional deve haver a proteção dos dados pela percepção do valor destes, e a confiança de que serão seguidos ritos restritos e disciplinados em caso de necessidade de violação deste *status* negativo.

Não obstante, mais uma vez acertou o Tratado em dispor sobre as possibilidades de compartilhamento de dados fiscais, ao entender a sensível questão que envolve o tema, e a eminente necessidade de preservação do *status quo* de sigilo, cabendo a ação estatal somente em hipóteses deliberadamente necessárias.

Traduz-se essa intenção justamente na prerrogativa imposta pela alínea "*g"*, do inciso II, do art. 21, do mencionado pacto, que informa as hipóteses em que o Estado requerido não necessitará de enviar as informações requisitadas.

> Art. 21. .....
> .....
> II - .....
> g) prestar assistência administrativa, se o Estado requerente não tiver esgotado todas as medidas razoáveis previstas pela sua legislação ou prática administrativa, salvo se o recurso a tais medidas causar dificuldades desproporcionais;
> .....

Do raciocínio exposto, compreende-se que, em busca do meio menos gravoso ao titular de direitos, convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria tributária instituiu a possibilidade de compartilhamento somente em último caso, havendo, portanto, um incentivo aos entes participantes a realizarem uma evolução dos sistemas existentes, seja por meio da fiscalização própria, ou por meio de qualquer outra política e/ou tecnologia que permita amenizar a necessidade da intervenção agressiva nos casos relacionados ao fisco.

Mister, portanto, reconhecer também a adequação e a necessidade, em relação ao meio proposto, tendo a convenção pactuada, desta forma, superado os desafios propostos pela análise da proporcionalidade da medida, sendo imperativo reconhecer a constitucionalidade desta, não obstante a garantia constitucional do sigilo dos dados fiscais.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ininterrompível, a revolução da informação alcançou o mundo moderno, a partir da globalização e evolução da tecnologia existente, em um espaço pós-guerras mundiais, os entes políticos, representantes dos modelos sociais adotados, encontraram-se em ambiente extremamente propício à cooperação internacional, resultando, de maneira esperada, o nascimento de pactos que envolvem a transferência de dados entre os Estados.

Este foi o caso da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, que objetivou facilitar a fiscalização tributária entre países e evitar as hipóteses de bitributação ou possibilidade de abusos.

Não obstante a intenção aparentemente benéfica dos atos estatais apresentados, estes nunca devem desviar-se do crivo central proposto pelas garantias fundamentais oferecidas aos indivíduos, aqui caracterizados como contribuintes.

No caso do Brasil, há previsão expressa na Constituição Federal quanto à proteção à intimidade (art. 5º, X), sem que sequer haja a inserção de reserva legal explícita no comando original. Daí a importância dada pelo Constituinte ao direito mencionado, visando criar amarras à atuação discricionária do Estado, preservando a liberdade dos indivíduos.

Não há, porém, direito ilimitado. Nesta afirmativa dura, reside a possibilidade da intervenção estatal, que deve ocorrer sempre em consonância com uma análise de proporcionalidade da medida imposta, a partir do propósito, meio utilizado e a necessidade deste.

Obedecendo a cautela do meio menos gravoso ao titular de direitos, declarados os propósitos como lícitos, no ordenamento jurídico brasileiro, a partir da previsão constitucional do art. 145, §1º da Constituição Federal, e as disposições referentes ao tema no Código Tributário Nacional e resguardada a adequação da medida, que enseja uma probabilidade de maior fiscalização, fomentando nos Estados participantes a capacidade de combater, de maneira mais eficaz, os crimes fiscais, ultrapassa-se o crivo da proporcionalidade do método de atuação estatal, traduzida na Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

No presente caso, restou claro o caráter constitucional da Convenção ratificada pelo Brasil na medida que respeita os limites impostos ao sigilo fiscal, sem que haja atuação que fira a própria essência do Direito, visando-se aqui a proteção ao sistema tributário nacional e o contribuinte legítimo.

## REFERÊNCIAS


ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Luís Afonso Heck, tradutor. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016**. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm. Acesso em: 11 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. [Código Tributário Nacional]. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 11 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão em Recurso Extraordinário nº 601314 SP**. Relator: Edson Fachin, Data de Julgamento: 24/02/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 16/09/2016.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Liberdades Públicas e Processo Penal. São Paulo, Saraiva 1976.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Paulo Gustavo Gonet Branco. **Curso de Direito Constitucional**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã - uma relação difícil:** o Estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional comentado**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

SENADO FEDERAL. **Senado aprova acordo para compartilhamento de informações fiscais entre países do G-20**. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/04/14/senado-aprova-acordo-para-compartilhamento-de-informacoes-fiscais-entre-paises-do-g-20. Acesso em: 16 out. 2021.

**_____**. **STF garante ao Fisco acesso a dados bancários dos contribuintes sem necessidade de autorização judicial**. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310670&ori=1. Acesso em 20 abr. 2022.