

O Ponto Cego do Novo Código de Defesa do Contribuinte: a Troca Internacional de Informações e o Direito de Participação na Era da Transparência Global

The Blind Spot of the New Taxpayer Protection Code: International Exchange of Information and the Right to Participation in the Era of Global Transparency

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Direito (Universidade de Coimbra e Universidade de Salamanca).

Doutor em Controladoria e Contabilidade (Universidade de São Paulo).

Pós-doutor em Direito (Universidade de Lisboa). *LE STUDIUM Visiting Researcher* na Universidade de Tours a partir de setembro de 2026. *E-mail*: almartinez@fd.uc.pt.

Recebido em: 25-3-2026 – Aprovado em: 28-6-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.16.2.2026.3017>

Resumo

A sanção da Lei Complementar n. 225/2026 instituiu o Código de Defesa do Contribuinte no Brasil, consolidando um robusto arcabouço doméstico de garantias procedimentais e conformidade cooperativa. Contudo, o diploma padece de um grave “ponto cego” normativo: é integralmente silente quanto à tutela do contribuinte nos procedimentos de Troca Internacional de Informações (EOI) e de Troca Automática (AEOI), criando uma assimetria insustentável entre a proteção interna e a vulnerabilidade transfronteiriça. O artigo desenvolve quatro teses interconectadas. Primeiro, critica a visão utilitarista da OCDE que sistematicamente relega o contribuinte à condição de “parte esquecida” (*forgotten party*). Segundo, demonstra que o silêncio da LC n. 225/2026 deve ser suprido pela cláusula do devido processo legal (art. 5º, LV, da CRFB) e pelo art. 199 do CTN, fundamentos constitucionais inafastáveis do direito à notificação prévia. Terceiro, em diálogo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) – notadamente o Caso Berlioz (C-682/15) e o Caso État luxembourgeois (C-245/19 e C-246/19) –, propõe a adoção do teste de pertinência previsível (*foreseeable relevance*) como filtro contra *fishing expeditions*. Quarto, defende a responsabilidade civil solidária da União por vazamentos de segredos industriais perpetrados por jurisdições estrangeiras receptoras (*deferred protection*).

Palavras-chave: troca internacional de informações, Código de Defesa do Contribuinte, devido processo legal, *fishing expeditions*, sigilo fiscal, responsabilidade civil do Estado.

Abstract

The enactment of Supplementary Law No. 225/2026 established the Brazilian Taxpayer Protection Code, creating a comprehensive domestic framework of procedural guarantees and cooperative compliance. However, the Code suffers from a critical normative “blind spot”: it is entirely silent on the protection of taxpayers in cross-border Exchange of Information (EOI) and Automatic Exchange of Information (AEOI) procedures, generating an untenable asymmetry between domestic protection and transboundary vulnerability. The article advances four interconnected arguments. First, it critiques the OECD’s utilitarian approach that systematically relegates the taxpayer to the role of the “forgotten party” in international cooperation frameworks. Second, it demonstrates that the legislative silence must be remedied through the constitutional due process clause (art. 5, LV, Brazilian Constitution) and art. 199 of the National Tax Code. Third, drawing on CJEU jurisprudence – particularly *Berlioz* (C-682/15) and *État luxembourgeois* (C-245/19, C-246/19) – the article proposes the adoption of the foreseeable relevance standard as a mandatory filter against fishing expeditions. Fourth, the article advocates for the joint and several civil liability of the Brazilian State for trade secret leaks perpetrated by foreign recipient jurisdictions, grounded in the concept of deferred protection.

Keywords: exchange of tax information, Taxpayer Protection Code, due process, fishing expeditions, tax secrecy, state civil liability.

1. Introdução: o contraste entre a defesa doméstica e a vulnerabilidade transfronteiriça

A sanção da Lei Complementar n. 225, de 8 de janeiro de 2026, originada do Projeto de Lei Complementar n. 125/2022, instituiu o Código de Defesa do Contribuinte no Brasil¹. O diploma representa uma inflexão histórica no sistema tributário nacional, promovendo a transição de um modelo adversarial, calcado no “comando e controle”, para um paradigma contemporâneo de “conformidade cooperativa” – conceito que designa a construção de uma relação colaborativa e de boa-fé entre Fisco e sujeito passivo, em substituição à lógica puramente sancionatória². Concretizando essa transição, a Lei institui o Programa CONFIA (Conformidade Integrada Aduaneira), voltado à certificação de operadores de comércio exterior, e o Programa SINTONIA, destinado à avaliação e premiação da conformidade tributária de pessoas jurídicas, por meio dos quais o Estado

¹ BRASIL. Lei Complementar n. 225, de 8 de janeiro de 2026. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. *Diário Oficial da União*, Brasília, 2026. Originada do Projeto de Lei Complementar n. 125/2022, aprovado pelo Congresso Nacional após amplo processo legislativo.

² Os programas CONFIA (Conformidade Integrada Aduaneira) e SINTONIA foram instituídos pela LC n. 225/2026 como instrumentos de certificação de conformidade cooperativa entre o Fisco e o contribuinte, materializando o novo paradigma de relacionamento institucional de boa-fé.

brasileiro buscou firmar um contrato institucional de reciprocidade com o administrado.

Contudo, se no plano doméstico o novo Código se empenha em proteger o contribuinte contra a arbitrariedade administrativa e a opacidade fiscal, uma análise sistemática da legislação revela um paradoxo estrutural: o diploma é integralmente silente quanto à tutela dos administrados em situações transfronteiriças³. Configura-se, assim, um “ponto cego” normativo de consequências práticas graves. No momento em que os dados financeiros do contribuinte residente no Brasil cruzam a fronteira nacional por meio de procedimentos de Troca Internacional de Informações (*Exchange of Information* – EOI) ou de Troca Automática (*Automatic Exchange of Information* – AEOI), o denso catálogo de garantias procedimentais internas parece se desvanecer, deixando o cidadão exposto às assimetrias do poder fiscal global.

A atual arquitetura da transparência fiscal internacional, fortemente impulsionada pela OCDE e pelo Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, tem priorizado a efetividade no combate à evasão fiscal e ao planejamento tributário agressivo. Nesse contexto marcadamente utilitarista, os Estados assumem o protagonismo absoluto do procedimento de intercâmbio, enquanto o contribuinte é sistematicamente relegado à condição de “parte esquecida” (*forgotten party*)⁴. A premissa internacional subjacente é a de que a notificação prévia e a participação do sujeito passivo poderiam frustrar o êxito das investigações, premissa que, como se demonstrará, carece de suporte jurídico à luz do ordenamento brasileiro.

O presente artigo insurge-se contra essa premissa e sustenta a seguinte tese central: a omissão da LC n. 225/2026 quanto aos procedimentos de EOI e AEOI não autoriza a instauração de um estado de exceção fiscal internacional. O direito à notificação prévia e à participação nos procedimentos de intercâmbio de in-

³ ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016. O autor assinala que a ausência de norma específica no Código de Defesa do Contribuinte não autoriza a supressão das garantias constitucionais nos procedimentos de troca internacional de informações.

⁴ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. La tutela del contribuyente en la relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. In: COLLADO YURRITA, M. Ángel (ed.). *Intercambio internacional de información tributaria: avances y protección futura*. Navarra: Aranzadi, 2011. A autora cunhou a expressão *forgotten party* para evidenciar o sistemático alijamento do contribuinte nos modelos convencionais da OCDE. A referência é aqui apresentada por meio da sistematização de ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016, dada a indisponibilidade da obra original para consulta direta no âmbito desta pesquisa – condição metodologicamente exigida pela NBR 10520:2023.

formações é juridicamente indeclinável e decorre diretamente da cláusula constitucional do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal), bem como da necessidade estrita de resguardo do sigilo prevista pelo art. 199 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵. Como contribuição original ao debate doutrinário, o artigo demonstra que esses fundamentos constitucionais não se limitam a proteger o contribuinte contra o Fisco doméstico: eles projetam eficácia transfronteiriça obrigatória, operando como filtro de legalidade sobre a cooperação administrativa internacional.

Metodologicamente, o trabalho adota o método dogmático-normativo em combinação com o direito comparado funcional, tomando como paradigma externo a experiência jurisprudencial do TJUE em matéria de assistência mútua fiscal. A estrutura analítica organiza-se em quatro eixos. No primeiro (Seção 2), examina-se a crítica doutrinária ao modelo da OCDE, evidenciando o risco de o diploma brasileiro converter-se em mera “carta simbólica” quando o litígio cruza as fronteiras nacionais. No segundo (Seção 3), demonstra-se como o silêncio da LC n. 225/2026 deve ser suprido pela interpretação sistemática da Constituição Federal, assegurando não apenas o direito de defesa, mas o princípio da verdade material⁶. No terceiro eixo (Seção 4), em diálogo com a jurisprudência do TJUE – notadamente os Casos Berlioz (C-682/15) e État luxembourgeois (C-245/19 e C-246/19) –, propõe-se que o arcabouço normativo brasileiro atue como escudo efetivo contra devassas investigativas genéricas e infundadas (*fishing expeditions*)⁷. Por fim, no quarto eixo (Seção 5), aborda-se a proteção de segredos comerciais e industriais, propugnando pelo reconhecimento da responsabilidade civil solidária do Estado brasileiro por vazamentos de informações sigilosas perpetrados por jurisdições estrangeiras receptoras dos dados, com fundamento na teoria da *deferred protection*⁸.

⁵ ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016. O autor demonstra que o art. 199 do CTN e o art. 5º, LV, da CF/1988 garantem o direito à participação e ampla defesa no procedimento de EOI brasileiro, mesmo na ausência de norma expressa no Código de Defesa do Contribuinte.

⁶ O princípio da verdade material no âmbito administrativo-tributário exige que a Administração Pública busque a realidade dos fatos tributáveis, não se conformando com dados incompletos, inexatos ou descontextualizados. Cf. BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. *The practical protection of taxpayers' fundamental rights. IEA Cahiers* v. 100B. Amsterdam: IBFD, 2015. Aplicado ao procedimento de EOI, o princípio impõe a oitiva prévia do contribuinte para garantir a acurácia dos dados antes de sua remessa ao exterior.

⁷ A proibição de *fishing expeditions* é reconhecida tanto no Modelo da OCDE quanto na jurisprudência consolidada do TJUE, notadamente nos Casos Berlioz Investment Fund (C-682/15, Acórdão de 16 de maio de 2017) e État luxembourgeois (C-245/19 e C-246/19, Acórdão de 6 de outubro de 2020).

⁸ ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n.

2. O contribuinte como a “parte esquecida”: a crítica ao utilitarismo da OCDE

Na atual arquitetura da governança tributária global, fortemente impulsionada pelas diretrizes da OCDE e pelas avaliações do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), a urgência em combater a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo fez com que os Estados assumissem o protagonismo procedimental absoluto. A cooperação administrativa internacional para a troca de informações (EOI) foi desenhada sob uma ótica estritamente utilitarista, focada quase exclusivamente na proteção dos interesses arrecadatários e investigativos das jurisdições contratantes.

Nesse cenário maximizador de eficiência estatal, o sujeito passivo da obrigação tributária foi relegado a uma posição de severa vulnerabilidade. Como aponta M. E. Sánchez López, em análise referencial sobre a tutela do contribuinte nas relações de intercâmbio tributário internacional, o sujeito passivo converteu-se, na prática, na “parte esquecida” (*forgotten party*) das discussões e dos tratados sobre a troca de informações – expressão que sintetiza o sistemático alijamento do indivíduo dos modelos convencionais da OCDE⁹. Corroborando essa visão crítica, Schenk-Geers adverte que existe apenas um “traço fraco” de obrigações legais dos Estados para com os indivíduos cujos dados são fornecidos, limitando-se, quase sempre, à mera promessa de manutenção do sigilo pela jurisdição receptora¹⁰.

A justificativa internacional e oficial para a supressão de garantias procedimentais assenta-se na premissa da “efetividade”: argumenta-se que notificar o contribuinte ou permitir o contraditório atrasaria a cooperação e poderia frustrar investigações sobre fraudes. Contudo, essa premissa é veementemente rechaçada pela doutrina especializada. Como leciona Rosembuj: “el equilibrio entre los derechos y libertades fundamentales de la parte interesada y la salvaguarda de los intereses fiscales de otro Estado no puede representar, en un genuino Estado democrático de Derecho, el sacrificio del primero en beneficio exclusivo del se-

3. Amsterdam: IBFD, 2016. A tese da responsabilidade civil solidária do Estado brasileiro por vazamentos perpetrados pela jurisdição receptora dos dados apoia-se no art. 37, § 6º, da Constituição Federal de 1988 e na teoria da posição de garantidor da integridade das informações transmitidas.

⁹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. La tutela del contribuyente en la relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. In: COLLADO YURRITA, M. Ángel (ed.). *Intercambio internacional de información tributaria: avances y protección futura*. Navarra: Aranzadi, 2011. A autora cunhou a expressão *forgotten party* em análise referencial sobre a tutela do contribuinte nas relações de intercâmbio tributário internacional, sintetizando o sistemático alijamento do indivíduo dos modelos convencionais da OCDE.

¹⁰ SCHENK-GEERS, T. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009, p. 139. Citado por ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016.

gundo” – ou seja, o equilíbrio entre os direitos e as liberdades fundamentais da parte interessada e a salvaguarda dos interesses fiscais de outro Estado não pode, em um genuíno Estado Democrático de Direito, representar o sacrifício do primeiro em benefício exclusivo do segundo¹¹.

A gravidade desse utilitarismo não se restringe ao plano das hipóteses teóricas; ela é empiricamente mensurável e reveladora de um retrocesso sistêmico. Os dados do *Yearbook on Taxpayers' Rights 2024*, publicado pelo *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights* (OPTR) do IBFD – órgão permanente de monitoramento independente criado pelo *International Bureau of Fiscal Documentation* para acompanhar a evolução dos direitos dos contribuintes em dezenas de jurisdições ao redor do mundo –, evidenciam um fenômeno perturbador na governança global¹².

O mecanismo de pressão opera por meio das chamadas *peer reviews* (avaliações por pares): procedimentos de escrutínio mútuo conduzidos periodicamente pelo Fórum Global, nos quais cada jurisdição-membro tem sua legislação e prática administrativa examinadas por outras jurisdições segundo os padrões de transparência e cooperação fixados pela OCDE. As avaliações são organizadas em duas fases – *Phase 1*, que verifica o quadro normativo doméstico, e *Phase 2*, que avalia a implementação prática dos padrões – e seus resultados produzem efeitos reputacionais e econômicos diretos sobre as jurisdições avaliadas, incluindo o risco de inclusão em listas negras internacionais¹³. É exatamente nesse contexto que o OPTR identificou o fenômeno documentado no *Yearbook 2024*: países como Hungria, Luxemburgo, Holanda e Uruguai confirmaram que, sob pressão direta da OCDE para atingirem os mais altos graus de avaliação em eficiência fiscal, Estados soberanos estão ativamente revogando, em sua legislação doméstica, as garantias de notificação prévia de seus próprios cidadãos.

O Brasil não é imune a essa dinâmica institucional. O país integra o Fórum Global desde 2009 e foi objeto de avaliação nas fases *Phase 1* e *Phase 2*, tendo re-

¹¹ ROSEMBUJ, T. *Intercambio internacional de información tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2004, p. 59. No original: “el equilibrio entre los derechos y libertades fundamentales de la parte interesada y la salvaguarda de los intereses fiscales de otro Estado no puede representar, en un genuino Estado democrático de Derecho, el sacrificio del primero en beneficio exclusivo del segundo.” Tradução livre do autor.

¹² IBFD. *Observatory on the protection of taxpayers' rights: the IBFD yearbook on taxpayers' rights 2024*. Amsterdam: IBFD, 2025. O Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR) é órgão permanente de monitoramento independente criado pelo International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) para acompanhar a evolução dos direitos dos contribuintes em dezenas de jurisdições ao redor do mundo. Ver Questionnaire 1, Question 63.

¹³ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000, p. 337 e 346. O autor analisa especificamente como as avaliações por pares (*peer reviews*) da OCDE produzem efeitos normativos sobre as legislações domésticas, criando pressão institucional para a adaptação dos padrões de cooperação.

cebido, nesta última, a classificação de *Largely Compliant* em relação à troca de informações a pedido (EOIR), conforme documentado no relatório de revisão de pares publicado pela OCDE¹⁴. Embora essa classificação seja relativamente favorável, ela não elimina a pressão institucional por aprimoramentos contínuos – pressão que, como demonstram os casos europeus acima referidos, pode vir a se dirigir justamente contra as garantias procedimentais dos contribuintes, tornando concreta e imediata a ameaça de que futuras rodadas de *peer review* exijam a supressão de direitos de notificação eventualmente reconhecidos pelo direito interno.

É precisamente contra a importação acrítica desse utilitarismo que o ordenamento jurídico brasileiro deve se precaver. A Lei Complementar n. 225/2026, ao instituir internamente o Código de Defesa do Contribuinte sem disciplinar os procedimentos transfronteiriços de EOI e AEOI,¹⁵ corre o risco de alinhar o Brasil a esse movimento internacional de erosão do devido processo legal. Como será demonstrado a seguir, esse vácuo deve ser necessariamente preenchido pelas garantias constitucionais inafastáveis – em especial pelo art. 5º, LV, X e XII, da Constituição Federal e pelo art. 199 do CTN –, os quais projetam eficácia transfronteiriça obrigatória sobre qualquer rito de intercâmbio conduzido pela Administração Tributária brasileira.

3. O silêncio normativo e o devido processo: a exigência internacional por notificação prévia

A lacuna identificada no novo Código de Defesa do Contribuinte brasileiro reflete uma omissão estrutural que tem origem nos próprios modelos internacionais de convenção. O art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE, pedra angular do intercâmbio global de dados, é notório por não estabelecer direitos procedimentais mínimos para o contribuinte investigado, limitando-se a delegar a proteção das garantias fundamentais à legislação doméstica de cada Estado contratante¹⁶.

Para a doutrina internacional de vanguarda, essa delegação cria um perigo – so vácuo jurídico. Como adverte Calderón Carrero, os modelos da OCDE falham

¹⁴ OECD. *Brazil: peer review reports, Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing, 2013. O relatório classifica o Brasil como *Largely Compliant* em relação à troca de informações a pedido (EOIR), documentando o posicionamento oficial do país no sistema de avaliação do Fórum Global.

¹⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 225, de 8 de janeiro de 2026. O diploma institui internamente o Código de Defesa do Contribuinte sem disciplinar os procedimentos transfronteiriços de EOI e AEOI, criando o “ponto cego” normativo identificado neste estudo.

¹⁶ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*. Paris: OECD Publishing, 2014. O art. 26 do Modelo é amplamente criticado pela doutrina por não estabelecer direitos procedimentais mínimos para o contribuinte, transferindo o ônus da proteção ao direito interno de cada Estado contratante.

ao não regularem a posição jurídica do contribuinte afetado, permitindo que a cooperação opere à margem das garantias de defesa¹⁷. Na mesma linha, Fernández Marín critica a conveniência estatal de relegar a tutela dos administrados exclusivamente às jurisdições nacionais, argumentando que tal postura é incompatível com a construção dogmática contemporânea dos direitos humanos¹⁸. Quando a lei doméstica – como a LC n. 225/2026 – também silencia sobre o rito de intercâmbio, o contribuinte vê-se despojado de qualquer amparo procedimental.

Diante desse cenário, autores de relevo rechaçavam a premissa de que a efetividade na troca de informações exija o expurgo do devido processo legal. Baker e Pistone, em relatório seminal para a *International Fiscal Association* (IFA), consolidaram o entendimento de que os contribuintes são titulares de direitos fundamentais inalienáveis e que a cooperação administrativa não pode operar como uma zona de exclusão dessas garantias¹⁹. Schenk-Geers argumenta que as garantias de sigilo e a oportunidade de defesa são tão essenciais para o sujeito passivo que simplesmente não podem ser deixadas à mercê de legislações domésticas silentes²⁰. A imposição de notificar o contribuinte antes que seus dados cruzem a fronteira não é um obstáculo burocrático, mas uma exigência de “justiça natural” e *fair procedures* (procedimentos justos), conforme os postulados de governança administrativa defendidos por Bentley²¹.

No plano do Direito Constitucional brasileiro, a omissão da LC n. 225/2026 não opera no vácuo: ela é necessariamente preenchida por uma constelação de normas fundamentais de eficácia plena e aplicabilidade imediata. O primeiro e mais direto fundamento reside no art. 5º, LV, da Constituição Federal, que assegura aos litigantes e acusados em geral, em processo judicial ou *administrativo*, o contraditório e a ampla defesa. O procedimento de intercâmbio de informações a pedido, ao incidir sobre dados específicos de um contribuinte identificado, configura, materialmente, um processo administrativo tributário de natureza investigatória – e, como tal, não pode excluir o sujeito passivo de seu próprio rito. O art. 5º, X, da Constituição Federal declara invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurando o direito à indenização pelo

¹⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000, p. 337 e 346.

¹⁸ FERNÁNDEZ MARÍN, F. *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*. Barcelona: Atelier, 2007, p. 24.

¹⁹ BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*. IFA Cahiers v. 100B. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 15-42.

²⁰ SCHENK-GEERS, T. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009, p. 139.

²¹ BENTLEY, Duncan. Taxpayers' rights: theory, origin and implementation. *Series on International Taxation* v. 31. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007.

dano material ou moral decorrente de sua violação²². O art. 5º, XII, por sua vez, torna inviolável o sigilo de dados, admitindo sua quebra apenas por ordem judicial, na forma que a lei estabelecer²³. A interpretação sistemática desses dispositivos impõe que qualquer transmissão de dados pessoais de natureza financeira ao exterior seja precedida de notificação ao titular, sob pena de violação direta da Constituição.

A esse conjunto constitucional soma-se, no plano infraconstitucional, um duplo fundamento de extraordinária pertinência. O primeiro é o art. 199 do CTN, que autoriza a União a celebrar convênios com autoridades estrangeiras para troca de informações, *desde que observadas as normas brasileiras de sigilo fiscal*. Essa locução não é uma cláusula decorativa: ela constitui condição de validade jurídica de toda e qualquer remessa de dados ao exterior. Ao remeter dados sem a oitiva prévia do contribuinte, o Estado não apenas viola o devido processo legal, mas descumpre a condição legal expressa que o próprio CTN impõe à cooperação internacional, tornando, em tese, inválido o ato administrativo de remessa. O segundo fundamento infraconstitucional é a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei n. 13.709/2018 – LGPD). Embora seu art. 4º, II, exclua do regime geral o tratamento de dados para fins de segurança pública e investigação penal, tal exclusão não alcança, automaticamente, os procedimentos de EOI de natureza fiscal-administrativa que não configurem investigação criminal. Para esses casos, o contribuinte pessoa natural mantém, nos termos da LGPD, os direitos de acesso, retificação e oposição ao tratamento de seus dados pessoais. Além disso, o art. 33 da LGPD proíbe a transferência de dados pessoais a país estrangeiro que não proporcione grau de proteção adequado – criando, em conjunto com o art. 5º, XII, da CF, uma dupla barreira normativa contra a remessa irrestrita de dados ao exterior²⁴.

²² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 5º, X. O dispositivo declara invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurando o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação. A remessa de dados financeiros detalhados ao exterior constitui, por sua natureza, intromissão na esfera privada do contribuinte.

²³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 5º, XII. O dispositivo torna inviolável o sigilo de dados, admitindo sua quebra apenas por ordem judicial, na forma que a lei estabelecer. A interpretação sistemática desse dispositivo com o art. 199 do CTN impõe que qualquer transmissão de dados pessoais de natureza financeira ao exterior seja precedida de notificação ao titular.

²⁴ BRASIL. Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD). O art. 4º, II, exclui do regime geral o tratamento de dados realizado para fins de segurança pública e investigação penal, mas tal exclusão não alcança, automaticamente, os procedimentos de EOI de natureza fiscal-administrativa que não configurem investigação criminal. Para esses casos, o contribuinte pessoa natural mantém os direitos de acesso, retificação e oposição ao tratamento de seus dados pessoais. O art. 33 da LGPD proíbe a transferência de dados pessoais a país estrangeiro que não proporcione grau de proteção adequado ao previsto na Lei.

A participação prévia do contribuinte atende, ademais, ao princípio da *verdade material*, que no Direito Administrativo brasileiro vincula toda a atividade da Administração Pública. O art. 29 da Lei n. 9.784/1999 – Lei do Processo Administrativo Federal – estabelece que as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício, *assegurada a participação dos administrados*²⁵. Aplicado ao procedimento de EOI, esse dispositivo impõe que a Receita Federal, ao instruir um pedido de informação ou compilar dados para remessa automática, promova a oitiva do contribuinte para assegurar a exatidão dos dados – pois o intercâmbio cego carrega o risco elevado de transmissão de informações financeiras inexatas, incompletas ou descontextualizadas, potencializando autuações arbitrárias no exterior.

Cabe, por fim, calibrar o arsenal de fundamentos constitucionais e legais acima delineado segundo as especificidades de cada modalidade de intercâmbio, pois as três formas de EOI contempladas pelos padrões da OCDE – *a pedido (on request)*, *automática (automatic)* e *espontânea (spontaneous)* – implicam graus distintos de interferência na esfera jurídica do contribuinte. Na *troca a pedido*, a lesão potencial é concentrada e direcionada sobre um sujeito passivo identificado, o que torna o direito à notificação prévia constitucionalmente exigível e tecnicamente viável, salvo nos casos excepcionais em que a comunicação prévia possa frustrar medidas urgentes ou cautelares devidamente fundamentadas. Na *troca espontânea*, a proteção assume caráter preponderantemente *a posteriori*: impõe-se, no mínimo, o direito do contribuinte de ser informado da transmissão imediatamente após sua realização, assegurada a oportunidade de retificação de dados incorretos perante ambas as jurisdições. Na *troca automática* (AEOI), a defesa contra o automatismo cego não pode residir no bloqueio da remessa, mas sim num rito estruturado de saneamento prévio (*data accuracy*): como se demonstrará na seção seguinte, a Receita Federal deveria instituir um período de notificação antecipada ao contribuinte antes do envio anual de seus pacotes de dados, conciliando a efetividade do intercâmbio com a acurácia da informação e o respeito às garantias constitucionais.

4. A troca automática e a defesa contra *fishing expeditions*: o diálogo com a Jurisprudência Europeia (TJUE)

4.1. O método comparado: o TJUE como paradigma funcional, não normativo

A supressão de garantias procedimentais atinge seu ápice com a consolidação da Troca Automática de Informações (AEOI — *Automatic Exchange of Informa-*

²⁵ BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei do Processo Administrativo Federal). O art. 29 estabelece que as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício ou mediante impulso do órgão responsável, assegurada a participação dos administrados.

tion). Descrita por Philip Baker como a chegada de uma nova norma internacional de tributação²⁶, a AEOI difere substancialmente da troca a pedido: na modalidade automática, os dados financeiros fluem massivamente e de forma padronizada entre as jurisdições – com base em padrões multilaterais como o *Common Reporting Standard* (CRS), desenvolvido pela OCDE, e as sucessivas versões da Diretiva de Cooperação Administrativa da União Europeia (2011/16/UE – DAC e suas emendas DAC2 a DAC8) –, independentemente da existência de uma investigação prévia, específica e individualizada contra o contribuinte no Estado receptor.

Essa remessa contínua e em massa exacerba o perigo de transmissão de dados incorretos, desatualizados ou descontextualizados, potencializando a assimetria informacional e o risco de autuações infundadas no exterior. Como destaca Fernández-López ao analisar as limitações funcionais do intercâmbio automático, os dados obtidos por essa via oferecem uma “foto fixa” de um determinado contexto espaço-temporal, sem capacidade de contraste com outras circunstâncias prévias ou posteriores e com fontes provenientes de distintos territórios – o que compromete estruturalmente a acurácia informacional do mecanismo²⁷.

Antes de examinar a jurisprudência europeia, impõe-se uma clarificação metodológica indispensável. O Brasil não integra a União Europeia e não está vinculado pela Diretiva 2011/16/UE nem por qualquer de suas emendas. As decisões do TJUE, portanto, não produzem efeitos diretos sobre o ordenamento jurídico brasileiro. O recurso à jurisprudência europeia neste trabalho opera sob uma lógica distinta: a do *direito comparado funcional*, método pelo qual o pesquisador identifica um problema jurídico funcionalmente equivalente em dois sistemas distintos e analisa comparativamente as soluções normativas e jurisprudenciais adotadas por cada um, extraindo, do cotejo, critérios dogmáticos transponíveis ao sistema doméstico²⁸. Essa abordagem, consagrada na doutrina comparatista desde Zweigert e Kötz, pressupõe identidade funcional do problema. O problema

²⁶ BAKER, Philip. Automatic exchange of information – the arrival of a new international norm of taxation. *British Tax Review* n. 4, 2013, p. 371 et seq. Citado por ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022.

²⁷ FERNÁNDEZ-LÓPEZ, J. A. Citado por ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022. O autor destaca que os dados obtidos por troca automática oferecem uma “foto fixa” de um determinado contexto espaço-temporal, sem capacidade de contraste com outras circunstâncias prévias ou posteriores e com fontes provenientes de distintos territórios, comprometendo estruturalmente a acurácia informacional do mecanismo.

²⁸ ZWIEGERT, Konrad; KÖTZ, Hein. *Introduction to comparative law*. 3. ed. Oxford: Clarendon Press, 1998. O método do direito comparado funcional, consagrado pelos autores, pressupõe identidade funcional do problema jurídico, não identidade de fontes ou de vinculação institucional.

da “parte esquecida” nos procedimentos de EOI é estruturalmente idêntico nos dois sistemas: em ambos, o contribuinte é excluído do procedimento de intercâmbio por força de omissões normativas dos modelos convencionais. A solução que o TJUE construiu para esse problema opera, assim, como um paradigma externo de racionalidade jurídica – não como precedente vinculante, mas como modelo de argumentação constitucional transponível, por via interpretativa, ao direito brasileiro.

4.2. A jurisprudência do TJUE: do *Berlioz* ao *État luxembourgeois*

O diálogo com a jurisprudência do TJUE oferece o principal referencial comparativo para suprir a lacuna do Código de Defesa do Contribuinte. Como demonstra Zagà ao analisar a evolução dos direitos do contribuinte frente à Diretiva de Assistência Mútua, a Corte Europeia tem se debruçado progressivamente sobre a necessidade de conter a voracidade investigativa dos Estados nos procedimentos de EOI²⁹.

O marco inaugural dessa contenção foi o *Caso Berlioz Investment Fund* (C-682/15, Acórdão de 16 de maio de 2017). O TJUE consolidou dois entendimentos fundamentais: primeiro, que o padrão de *foreseeable relevance* – aqui traduzido como *pertinência previsível* – funciona como critério de proporcionalidade que limita o escopo dos pedidos de informação; e segundo, que o contribuinte tem o direito de invocar judicialmente esse critério, com acesso a revisão jurisdicional mínima da legalidade da “ordem de informação”³⁰. A Corte estabeleceu, em síntese, que o Estado não pode se utilizar dos mecanismos de cooperação para realizar devassas genéricas e infundadas, conhecidas internacionalmente como *fishing expeditions*.

O *Caso État luxembourgeois* (C-245/19 e C-246/19, Acórdão de 6 de outubro de 2020) representou um avanço qualitativo significativo, ao enfrentar diretamente a questão do direito de recurso prévio à transmissão de dados³¹. A Corte decidiu

²⁹ ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022. O autor analisa detalhadamente a exigência do TJUE de que qualquer ordem de informação passe pelo escrutínio da proporcionalidade e da pertinência previsível (*foreseeable relevance*), vedando as *fishing expeditions* sob a égide da Diretiva de Assistência Mútua (2011/16).

³⁰ TJUE. *Caso Berlioz Investment Fund*. Processo C-682/15. Acórdão de 16 de maio de 2017. O critério de pertinência previsível (*foreseeable relevance*) funciona como critério de proporcionalidade que limita o escopo dos pedidos de informação, garantindo ao contribuinte o direito de invocar judicialmente esse critério com acesso a revisão jurisdicional mínima da legalidade da “ordem de informação”.

³¹ TJUE. *Caso État luxembourgeois*. Processos C-245/19 e C-246/19. Acórdão de 6 de outubro de 2020. A Corte decidiu que o contribuinte diretamente visado tem o direito de interpor recurso efetivo contra a decisão de informação antes da transmissão dos dados, pois a transmissão já constitui, em si mesma, uma ingerência nos direitos fundamentais do sujeito passivo.

que a pessoa em relação à qual as informações são solicitadas – o contribuinte diretamente visado – tem o direito de interpor recurso efetivo contra a decisão de informação antes da transmissão dos dados, pois a transmissão já constitui, em si mesma, uma ingerência nos direitos fundamentais dessa pessoa. A contribuição específica desse julgamento para o presente argumento é, portanto, a consagração do princípio de que a transmissão de dados é um ato potencialmente lesivo autônomo, que não pode ser tratado como operação meramente burocrática: ela exige, para o contribuinte diretamente afetado, a possibilidade de controle jurisdicional prévio – o que pressupõe, logicamente, a notificação anterior à remessa.

O *Caso Orde van Vlaamse Balies* (C-694/20, Acórdão de 8 de dezembro de 2022) é igualmente pertinente por um ângulo distinto: o TJUE declarou inválida disposição da DAC6 que obrigava advogados sujeitos ao sigilo profissional a notificar outros intermediários sobre a existência de mecanismo reportável, por considerar que essa exigência violava de forma desproporcional o sigilo profissional³². A transposição desse raciocínio para o contexto do presente artigo é direta: se o TJUE protege o sigilo profissional dos intermediários contra a voracidade da cooperação fiscal, com maior razão devem ser protegidos os segredos comerciais e industriais do contribuinte-empresa contra a remessa irrestrita de dados nos procedimentos de EOI – argumento que converge diretamente com a Seção 5 deste trabalho.

4.3. O transplante para o Brasil: o dever de filtragem da Receita Federal

No contexto brasileiro, a importação desse raciocínio jurisprudencial é vital para conferir eficácia à LC n. 225/2026. O Código de Defesa do Contribuinte, em interpretação sistemática com o devido processo legal constitucional, deve atuar como escudo contra *fishing expeditions*. Quando acionado por uma jurisdição estrangeira, o Fisco brasileiro não pode atuar como mero repassador automático de dados: ele tem o dever institucional de realizar o *teste de pertinência previsível* (*foreseeable relevance*), rejeitando pedidos genéricos que não demonstrem nexo claro com uma investigação tributária legítima e específica. Esse dever de filtragem não é uma inovação sem lastro normativo: ele decorre da leitura sistemática do art. 199 do CTN, do art. 5º, LV, da Constituição Federal, e dos princípios de proporcionalidade e razoabilidade que vinculam toda a atividade administrativa. A pertinência previsível, no ordenamento brasileiro, não precisa aguardar positiva-

³² TJUE. *Caso Orde van Vlaamse Balies*. Processo C-694/20. Acórdão de 8 de dezembro de 2022. A Corte declarou inválida disposição da DAC6 que obrigava advogados sujeitos ao sigilo profissional a notificar outros intermediários sobre a existência de mecanismo reportável, por considerá-la desproporcional. Por analogia, se o TJUE protege o sigilo profissional dos intermediários contra a voracidade da cooperação fiscal, com maior razão devem ser protegidos os segredos comerciais e industriais do contribuinte-empresa.

ção expressa para operar: ela é expressão direta do princípio constitucional da proporcionalidade aplicado ao intercâmbio de dados.

4.4. A proposta de *lege ferenda*: o rito de notificação prévia na AEOI

Ainda mais premente é a situação da AEOI, em que a “relevância” já é intrínseca ao padrão de reporte (CRS). Nesses casos, a defesa contra o automatismo cego não reside no bloqueio da remessa, mas no direito inalienável ao saneamento dos dados (*data accuracy*). Para que o intercâmbio automático não vulnere os direitos fundamentais à proteção de dados e à verdade material, propõe-se, como medida de *lege ferenda*, a institucionalização de um rito de notificação prévia de 30 (trinta) dias antes do envio dos pacotes anuais de dados financeiros ao exterior³³. Esse prazo não é arbitrário: a Suíça, antes de capitular à pressão do Fórum Global, manteve por anos um sistema de notificação prévia ao contribuinte com prazo de 30 dias para apresentação de objeções (*Einsprache*) nos procedimentos de EOIR, demonstrando a viabilidade operacional do mecanismo. A Áustria igualmente previu mecanismos de notificação em sua legislação de implementação do CRS, que foram objeto de pressão no contexto das *peer reviews*. Esses precedentes confirmam que o prazo de 30 dias é operacionalmente viável e não constitui obstáculo técnico à cooperação: constitui, antes, um padrão mínimo de civilidade procedimental que o Brasil pode e deve adotar como posição soberana.

5. Proteção de segredos industriais e responsabilidade civil transfronteiriça

5.1. O conceito de segredo industrial nos procedimentos de EOI

A supressão do direito à participação prévia nos procedimentos de troca de informações transcende a violação teórica do devido processo legal, projetando efeitos econômicos concretos e potencialmente devastadores sobre a competitividade das empresas brasileiras no mercado global.

O art. 26, § 3º, alínea *c*, do Modelo de Convenção da OCDE – sistematicamente replicado na rede de tratados firmada pelo Brasil – estabelece uma salvaguarda fundamental: o Estado requerido não é obrigado a fornecer informações que revelem segredos comerciais, industriais, empresariais ou profissionais, ou processos comerciais cuja revelação seja contrária à ordem pública³⁴. No plano do

³³ Proposta de *lege ferenda* elaborada com base no modelo sugestivo de Rocha (2016), Baker e Pistone (2015) e na jurisprudência do TJUE. Sugestão de acréscimo à LC n. 225/2026: art. X, regulamentando o rito de notificação prévia de 30 dias para todas as modalidades de EOI, com direito de impugnação e responsabilidade civil objetiva da União por remessas realizadas em desacordo com o procedimento.

³⁴ OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 26, § 3º, alínea *c*. No plano do direito doméstico, a salvaguarda é operacionalizada pelos arts. 195 e 207 da Lei de Propriedade Industrial (Lei n. 9.279/1996), que tipificam como crime de concorrência desleal a divulgação, a exploração ou a utilização, sem autorização, de informações confidenciais, incluindo segredos de fabricação, fórmulas e processos produtivos.

direito doméstico, essa salvaguarda é operacionalizada pelos arts. 195 e 207 da Lei de Propriedade Industrial (Lei n. 9.279/1996 – LPI), que tipificam como crime de concorrência desleal a divulgação, exploração ou utilização, sem autorização, de informações confidenciais, incluindo segredos de fabricação, fórmulas, processos produtivos, estratégias de precificação e estruturas societárias internas³⁵.

A identificação do que constitui segredo industrial protegido no contexto de um pedido de EOI é tarefa de extraordinária complexidade técnica. Com base nos padrões de reporte do CRS e nas solicitações típicas formuladas ao amparo do art. 26 do Modelo OCDE, as informações frequentemente transmitidas nos procedimentos de intercâmbio incluem: (i) margens de lucro brutas e líquidas por linha de produto, que permitem a engenharia reversa de estratégias de precificação e custeio; (ii) metodologias de preços de transferência, que revelam a estrutura de alocação interna de lucros do grupo multinacional; (iii) estruturas societárias detalhadas; (iv) contratos de licenciamento de patentes e *know-how*; e (v) relatórios internos de conformidade fiscal (*Country-by-Country Reports* – CbCR). Nenhuma dessas categorias pode ser triada, classificada e filtrada pela Receita Federal sem a participação ativa do titular da informação. Na ausência de notificação e oitiva do sujeito passivo, a autoridade fazendária assume para si o ônus insuportável de definir, *ex officio*, o que constitui segredo industrial. Sem a participação do titular da informação, o filtro do tratado é esvaziado, e a salvaguarda internacional torna-se letra morta.

5.2. Casos empíricos: a materialidade do risco de vazamento

A gravidade do risco descrito não é hipotética. A história recente da cooperação fiscal internacional registra episódios paradigmáticos que demonstram a concretude da ameaça de vazamento de informações originalmente coletadas em contextos fiscais. O escândalo LuxLeaks (2014) expôs acordos fiscais (*tax rulings*) confidenciais celebrados entre o Grão-Ducado de Luxemburgo e centenas de multinacionais – documentos estruturalmente equivalentes às informações que circulam nos procedimentos de EOI entre autoridades fiscais. O caso demonstrou que autoridades fiscais são alvos de ataques de *insiders* e que a confidencialidade prometida pelos tratados não oferece proteção efetiva contra divulgações não autorizadas. Na mesma linha, os Panama Papers (2016) e os FinCEN Files (2020) revelaram que dados financeiros de natureza tributária, uma vez coletados por instituições financeiras ou autoridades estatais e concentrados em grandes bases

³⁵ BRASIL. Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996 (Lei de Propriedade Industrial – LPI). Arts. 195 e 207: tipificam como crime de concorrência desleal a divulgação, a exploração ou a utilização, sem autorização, de informações confidenciais e segredos de negócio, incluindo estratégias de precificação, estruturas societárias e metodologias de preços de transferência.

de dados, tornam-se vulneráveis a vazamentos de escala sistêmica. Em nenhum desses casos o contribuinte teve a oportunidade de impugnar a coleta ou a transmissão de seus dados antes da ocorrência do dano.

5.3. *Fundamentação da responsabilidade civil solidária*

Agrava-se o panorama quando a remessa de informações resulta em violações de confidencialidade pela jurisdição receptora. Sob a ótica do Direito brasileiro, o art. 37, § 6º, da Constituição Federal consagra a responsabilidade civil objetiva do Estado pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros³⁶. Contudo, quando o dano é perpetrado por agente do Estado estrangeiro após a recepção dos dados, a invocação direta dessa regra contra a União restaria, em princípio, afastada – forçando o contribuinte a buscar tutela nos tribunais do país receptor, o que torna a proteção jurisdicional virtualmente inalcançável.

Para superar essa assimetria, propõe-se a fundamentação da responsabilidade civil solidária da União em três bases jurídicas complementares e hierarquizadas³⁷. A *primeira base* é o art. 37, § 6º, da CF (responsabilidade objetiva pelo risco administrativo): ao decidir unilateralmente cooperar com uma jurisdição estrangeira e remeter dados sigilosos sem a oitiva prévia do contribuinte, o Estado brasileiro pratica ato administrativo próprio – a *decisão de remessa* – que é imputável exclusivamente à União. O dano subsequente, ainda que fisicamente causado por agente estrangeiro, tem como condição *sine qua non* o ato administrativo brasileiro de remessa, o que é suficiente para ativar a responsabilidade objetiva, independentemente de culpa do agente estrangeiro. A *segunda base* é o art. 927, parágrafo único, do Código Civil (responsabilidade pelo risco da atividade): a cooperação fiscal internacional configura, para o Estado brasileiro, uma atividade de risco no sentido jurídico, pois implica, por sua natureza, risco para os direitos de terceiros – especificamente, o risco de que dados sigilosos, uma vez transmitidos ao exterior, sejam expostos por vazamento por parte de jurisdições sobre as quais o Brasil não exerce qualquer controle. A *terceira base* é a posição de garantidor da integridade dos dados, ancorada na doutrina constitucional alemã do *dever de proteção* (*Schutzpflicht*), recepcionada pela doutrina constitucional brasileira e positiva-

³⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 37, § 6º. A responsabilidade civil objetiva do Estado alcança o ato de remessa de dados sigilosos ao exterior como ato administrativo próprio da União, independentemente de culpa do agente estrangeiro receptor, pois a remessa constitui a condição *sine qua non* do dano subsequente.

³⁷ A responsabilidade civil solidária da União apoia-se em três bases complementares: (i) art. 37, § 6º, da CF (responsabilidade objetiva pelo risco administrativo); (ii) art. 927, parágrafo único, do Código Civil (responsabilidade pelo risco da atividade); e (iii) posição de garantidor da integridade dos dados, ancorada na doutrina constitucional alemã do dever de proteção (*Schutzpflicht*) e nos arts. 2º e 100 da LC n. 225/2026 e no art. 2º da Lei n. 9.784/1999.

da nos arts. 2º e 100 da LC n. 225/2026 e no art. 2º da Lei n. 9.784/1999. Ao assumir a posição de garantidor, o Estado responde pelo dano causado ao administrado pela violação de sua esfera de proteção, mesmo quando o ato formalmente lesivo é praticado por terceiro.

Essa tese encontra eco na moderna formulação europeia sobre a “tutela diferida” (*deferred protection*). Como observa Zagà ao analisar os limites da proteção do contribuinte nos litígios sobre a Diretiva de Assistência Mútua, quando não é possível obstar preventivamente a troca de dados que gere danos, o ordenamento deve, no mínimo, garantir uma proteção *a posteriori*, consubstanciada no direito inalienável à compensação financeira e à reparação integral³⁸.

5.4. A objeção da imunidade de jurisdição e o mecanismo de regresso

A tese da responsabilidade solidária da União enfrenta uma objeção técnica relevante: ao imputar ao Brasil a responsabilidade por atos soberanos do Estado estrangeiro receptor, poder-se-ia argumentar que o fundamento implícito da solidariedade seria a responsabilidade do Estado estrangeiro – que, por força da imunidade de jurisdição, não poderia ser demandado perante os tribunais brasileiros. Esse argumento, contudo, não atinge a proposta deste artigo por uma razão estrutural decisiva: a responsabilidade solidária aqui proposta não se funda na imputação direta ao Brasil de atos soberanos estrangeiros, mas sim na *responsabilidade autônoma da União pelo seu próprio ato de remessa* – ato inteiramente praticado em território nacional, por agentes da Receita Federal, no exercício de função pública brasileira. O objeto da demanda perante as varas federais brasileiras não é o Estado estrangeiro, mas exclusivamente a União Federal, que se sub-roga no direito de regresso contra o Estado infrator por vias diplomáticas.

Quanto ao mecanismo de regresso, a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (MAC – OCDE/Conselho da Europa), da qual o Brasil é signatário, não prevê, em sua redação atual, mecanismo expresso de arbitragem ou resolução de disputas entre Estados em matéria de violação de sigilo fiscal³⁹. O art. 22 da MAC estabelece apenas a obrigação de confidencialidade e a proteção dos dados transmitidos, sem criar qualquer foro para respon-

³⁸ ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022. O autor teoriza a aplicação da tutela diferida (*deferred protection*) como proteção *a posteriori*, consubstanciada no direito inalienável à compensação financeira e à reparação integral de danos após a ocorrência do ato lesivo no âmbito da cooperação administrativa internacional.

³⁹ OCDE; CONSELHO DA EUROPA. Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (MAC). Estrasburgo, 1988, com emendas de 2010. O art. 22 da MAC estabelece apenas a obrigação de confidencialidade, sem criar foro específico para responsabilização do Estado receptor por vazamentos, reforçando a necessidade de inclusão de cláusula específica nos acordos bilaterais firmados pelo Brasil.

sabilização do Estado receptor por vazamentos. Esse vácuo convencional reforça a necessidade de inclusão de cláusula específica nos acordos bilaterais firmados pelo Brasil, por meio da qual o Estado receptor se comprometa a notificar imediatamente o Estado transmissor em caso de incidente de confidencialidade e a sub-rogar este nos custos de indenização suportados perante os seus próprios tribunais.

6. Conclusão

A promulgação da Lei Complementar n. 225/2026 consubstancia um avanço institucional relevante para o sistema jurídico nacional. Ao instituir o Código de Defesa do Contribuinte e formalizar a transição para um modelo de “conformidade cooperativa”, o ordenamento pátrio envida esforços para superar a tradição do autoritarismo fiscal, erigindo salvaguardas domésticas baseadas na boa-fé, na transparência e no devido processo legal. Contudo, como demonstrado ao longo deste estudo, o diploma padece de um grave “ponto cego” normativo – a primeira e mais fundamental das teses aqui desenvolvidas: ele paralisa a tutela dos direitos fundamentais exatamente no momento em que as informações do cidadão cruzam a fronteira nacional, criando uma assimetria insustentável entre a robustez da proteção interna e a vulnerabilidade transfronteiriça.

A atual arquitetura da governança tributária global, capitaneada pelos ditames utilitaristas da OCDE, tem sistematicamente relegado o contribuinte à condição de “parte esquecida” na cooperação administrativa transfronteiriça⁴⁰. Sob o pretexto da máxima efetividade no combate à evasão fiscal, consolida-se a perigosa premissa de que a EOI e, sobretudo, a AEOI devem operar à margem do escrutínio prévio do sujeito afetado – fenômeno empiricamente comprovado pela recente supressão de direitos de notificação em jurisdições como Hungria, Luxemburgo, Holanda e Uruguai, sob pressão direta das *peer reviews* do Fórum Global⁴¹.

O presente artigo defendeu que o silêncio da LC n. 225/2026 e das convenções internacionais sobre o rito do intercâmbio não autoriza a instauração de um estado de exceção fiscal – segunda tese central do trabalho. Sob a ótica do Direito brasileiro, a omissão procedimental deve ser obrigatoriamente suprida pela exegese sistemática da Constituição Federal (art. 5º, LV, X e XII) e do CTN (art. 199), em combinação com as garantias do titular de dados previstas na LGPD. O direi-

⁴⁰ Cf. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. La tutela del contribuyente en la relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. In: COLLADO YURRITA, M. Ángel (ed.). *Intercambio internacional de información tributaria: avances y protección futura*. Navarra: Aranzadi, 2011; SCHENK-GEERS, T. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

⁴¹ IBFD. *Observatory on the protection of taxpayers' rights: the IBFD yearbook on taxpayers' rights 2024*. Amsterdam: IBFD, 2025.

to de notificação prévia não figura como mero formalismo obstrutivo, mas como a garantia estrutural capaz de assegurar a verdade material, impedindo a remessa de dados financeiros inexatos ou descontextualizados ao exterior⁴².

Ademais, no alvorecer da era da transparência global, o Brasil necessitará valer-se do fecundo diálogo com a jurisprudência europeia – terceira tese desenvolvida neste estudo. Em consonância com as diretrizes do TJUE, consolidadas nos Casos Berlioz (C-682/15) e État luxembourgeois (C-245/19 e C-246/19), a Administração Tributária nacional possui o dever institucional de atuar como “filtro” de legalidade, rejeitando devassas genéricas (*fishing expeditions*) mediante o rigoroso teste da *pertinência previsível* (*foreseeable relevance*)⁴³. Esse dever de filtragem não depende de positivação expressa: decorre diretamente do princípio constitucional da proporcionalidade e do art. 199 do CTN.

Por derradeiro, restou evidenciado – quarta e mais original tese do artigo – que o alijamento do contribuinte aniquila a proteção aos segredos industriais e comerciais protegidos pelo art. 26(3)(c) do Modelo OCDE e pelos arts. 195 e 207 da LPI. Uma vez que o Estado brasileiro decide cooperar e remeter dados sensíveis sem a oitiva prévia do interessado, assume o risco integral da operação. Na ausência de remédios preventivos, impõe-se o reconhecimento da responsabilidade civil objetiva e solidária da União perante as varas federais brasileiras pelos vazamentos e usos indevidos perpetrados pela jurisdição estrangeira receptora – fundada no art. 37, § 6º, da CF e na teoria da posição de garantidor da integridade dos dados –, com sub-rogação no direito de regresso por vias diplomáticas (*deferred protection*)⁴⁴.

6.1. Propostas de lege ferenda e agenda de pesquisa

As quatro teses desenvolvidas neste artigo convergem para três propostas normativas concretas, que se apresentam como agenda prioritária para o legislador, o regulador e a jurisprudência nacionais.

Proposta I – Rito de notificação prévia de 30 dias (AEOI): a Receita Federal do Brasil deveria instituir, por Instrução Normativa, procedimento de notificação

⁴² ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016; BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. *The practical protection of taxpayers' fundamental rights. IFA Cahiers* v. 100B. Amsterdam: IBFD, 2015.

⁴³ ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022. Cf. TJUE, Caso Berlioz, C-682/15; Caso État luxembourgeois, C-245/19 e C-246/19.

⁴⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 37, § 6º; ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016. Cf. também ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022 (*deferred protection*).

antecipada ao contribuinte com prazo mínimo de 30 (trinta) dias antes do envio anual de pacotes de dados financeiros ao exterior, assegurando o direito de saneamento (*data accuracy*) e de impugnação fundamentada. No médio prazo, recomenda-se a incorporação desse rito como artigo expresso em futura emenda à LC n. 225/2026.

Proposta II – Teste de pertinência previsível como regra interna da RFB: a Receita Federal deveria regulamentar, por Instrução Normativa, o procedimento interno de avaliação da pertinência previsível (*foreseeable relevance*) dos pedidos de informação recebidos do exterior, vedando expressamente o atendimento a requisições genéricas que não demonstrem nexos com investigação tributária legítima e específica.

Proposta III – Cláusula de responsabilidade solidária em tratados: o Brasil deveria incluir, nas negociações de novos acordos de EOI e nas revisões dos instrumentos vigentes, cláusula contratual expressa de responsabilidade solidária e mecanismo de notificação imediata em caso de vazamento, por meio da qual o Estado receptor se comprometa a notificar o Estado transmissor e a sub-rogar este nos custos de indenização suportados perante seus próprios tribunais.

Do ponto de vista da agenda de pesquisa futura, três questões permanecem abertas e merecem investigação aprofundada: (i) a extensão exata da exclusão prevista no art. 4º, II, da LGPD em relação aos procedimentos de EOI de natureza fiscal-administrativa; (ii) a viabilidade de invocação da responsabilidade internacional do Brasil perante o mecanismo de resolução de disputas da MAC em casos de vazamento atribuível à jurisdição receptora; e (iii) o impacto das avaliações *Phase 2* do Fórum Global sobre a legislação interna brasileira de proteção do contribuinte em futuras rodadas de *peer review*.

Em suma, para que o Código de Defesa do Contribuinte não seja rebaixado a uma inócua “carta simbólica” de efeitos exclusivamente paroquiais, a doutrina e os tribunais deverão alçá-lo como um escudo transfronteiriço. Enquanto a cooperação internacional operar sob o manto da opacidade e da irresponsabilidade estatal, o esforço de transparência global continuará impondo ao cidadão o sacrifício injustificável de direitos fundamentais – constitucionalmente assegurados e internacionalmente reconhecidos – que não podem ser silenciados na exata fronteira em que o dado tributário cruza o território nacional.

Referências

- BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. *The practical protection of taxpayers' fundamental rights. IFA Cahiers* v. 100B. Amsterdam: IBFD, 2015.
- BAKER, Philip. Automatic exchange of information – the arrival of a new international norm of taxation. *British Tax Review* n. 4, 2013, p. 371 et seq.

- BENTLEY, Duncan. Taxpayers' rights: theory, origin and implementation. *Series on International Taxation* v. 31. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 225, de 8 de janeiro de 2026*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. *Diário Oficial da União*, Brasília, 2026.
- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1966.
- BRASIL. *Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996*. Lei de Propriedade Industrial. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1996.
- BRASIL. *Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1999.
- BRASIL. *Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018*. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). *Diário Oficial da União*, Brasília, 2018.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*. Barcelona: Atelier, 2007.
- IBFD. *Observatory on the protection of taxpayers' rights: the IBFD yearbook on taxpayers' rights 2024*. Amsterdam: IBFD, 2025.
- OECD. *Brazil: peer review reports, Phase 2, Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*. Paris: OECD Publishing, 2014.
- OCDE; CONSELHO DA EUROPA. *Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (MAC)*. Estrasburgo, 1988, com emendas de 2010.
- ROCHA, Sergio André. Exchange of tax-related information and the protection of taxpayer rights: general comments and the Brazilian perspective. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3. Amsterdam: IBFD, 2016.
- ROSEMBUJ, T. *Intercambio internacional de información tributaria*. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona, 2004.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. La tutela del contribuyente en la relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. In: COLLADO YURRITA, M. Ángel (ed.). *Intercambio internacional de información tributaria: avances y protección futura*. Navarra: Aranzadi, 2011.
- SCHENK-GEERS, T. *International exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

ZAGÀ, Stefano. *The protection of individual taxpayer rights regarding exchange of information on request in the EU*. Amsterdam: IBFD, 2022.

ZWEIGERT, Konrad; KÖTZ, Hein. *Introduction to comparative law*. 3. ed. Oxford: Clarendon Press, 1998.

Disclaimer: As opiniões, análises e conclusões expressas neste artigo são de responsabilidade exclusiva do autor e não representam, necessariamente, a posição institucional da Receita Federal do Brasil nem de qualquer outro órgão da Administração Pública a que o autor esteja vinculado.