

1

Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados¹

ROMAN SEER

Livre-Docente e Doutor em Direito pela *Universität zu Köln* (Alemanha).
Professor Titular de Direito Tributário e Diretor do Instituto de Direito Tributário e de Aplicação e Execução da Legislação Fiscal na *Ruhr-Universität Bochum* (Alemanha).

TRADUÇÃO: DIOGO BRANDAU SIGNORETTI²

SUMÁRIO: *I Fundamentos constitucionais* • *II Fundamentos do direito comunitário* • *III Harmonização do direito à proteção de dados provocada pelo Regulamento Geral sobre Proteção de dados (RGPD)* • *IV O regime jurídico da Abgabenordnung – AO [Código Tributário alemão] em conjunto com o RGPD* • *1 A relação da AO com o RGPD* • *2 Tratamento de dados pessoais pela administração tributária* • *3 Direito do titular dos dados* • *4 Autoridade de controle de proteção de dados e tutela jurídica* • *V Referências.*

RESUMO: Em 25 de maio de 2018 entrou em vigor em todos os estados-membros da União Europeia (UE) o Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD). O processo de tributação alemão não passou incólume. O legislador alemão introduziu, por meio da „*Gesetz [Lei] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften*“, de 17.7.2017, um grande número de *normas de acompanhamento* na *Abgabenordnung – AO [Código Tributário alemão]*. As relações entre o RGPD, a AO e, parcialmente, também a *Bundesdatenschutzgesetz – BDSG [Lei Federal de Proteção de Dados]* não são claras. Logo, o âmbito de aplicação do RGPD no tocante à seara

¹Traduções de textos no âmbito do Direito não são uma tarefa fácil, pois, geralmente, exigem a transposição de conceitos jurídicos calcados na cultura de um país, os quais podem não ser de fácil compreensão para um estrangeiro. Some-se a isso questões metodológicas e de estilo. A presente tradução do artigo *Datenschutz und Besteuerungsverfahren – Auswirkungen der DSGVO* (SEER, Roman, *SteuerStud* n.º 4, 2019, p. 240 – 248) tentou, na medida do possível, manter-se fiel ao texto original e, ao mesmo tempo, introduzir pequenas alterações e notas explicativas, que permitissem a compressão do conteúdo textual pelo público brasileiro. Assim, quaisquer equívocos ou inexatidões presentes no artigo são de inteira responsabilidade do tradutor. Por fim, optou-se por manter a nomenclatura alemã referente às normas e aos tribunais, apresentando a tradução em nota de rodapé quando da primeira aparição de cada termo no texto [nota do tradutor].

² Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de Colônia (Alemanha), Mestre em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo (USP) e Procurador da Fazenda Nacional. *E-mail:* diogo.signoretti@pgfn.gov.br.

tributária alemã não foi ainda claramente determinado. O presente artigo esclarece a relação entre os novos dispositivos, bem como se dedica a questões polêmicas e demonstra as vastas possibilidades de tutela jurídica da proteção de dados, junto às quais a nova *Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit – BfDI* [Autoridade de Controle Federal para Proteção de Dados e Liberdade de Informação], como órgão federal, passou recentemente a ter um papel importante.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação · Proteção de Dados · Direitos Fundamentais · Direito à Autodeterminação Informativa · Direito Alemão.

Data protection and taxation procedure in Germany impacts of the General Data Protection Regulation (GDPR)

CONTENTS: *I Constitutional Grounds · II Principles of EU law · III Data protection harmonization through the General Data Protection Regulation (GDPR) · IV. The Abgabenordnung – AO [German Fiscal Code] legal framework combined with the GDPR · 1 The relationship between the AO and the GDPR · 2 Processing of personal data by tax authorities · 3 Rights of the data subject · 4 Independent supervisory authorities and judicial remedies · V References.*

ABSTRACT: On 25 Jan 2018 the General Data Protection Regulation (GDPR) entered into force in all member states of the European Union (EU). The German taxation procedure has not remained unaffected. By enacting the „Gesetz [Act] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“ of 17 Juni 2017 the German legislators inserted a large number of accompanying provisions into the *Abgabenordnung – AO* [German Fiscal Code]. The relationships between the RGPD, the AO and, partially, also the *Bundesdatenschutzgesetz – BDSG* [Federal Data Protection Act] are still unclear. Therefore, the scope of application of the GDPR with respect to the [German] tax system is still ill-defined. The following article clarifies the relationship between the new legal provisions, addresses controversial issues and demonstrates the increased possibilities of legal protection of personal data, in which the *Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit – BfDI* [Federal Commissioner for Data Protection and Freedom of Information], as a federal authority, has recently come to play an important role.

KEYWORDS: Taxation · Data Protection · Fundamental Rights · Right of Self-determination · German Law.

Protección de datos y fiscalidad en Alemania: repercusiones del Reglamento General de Protección de Datos

CONTENIDO: *I Fundamentos constitucionales · II Fundamentos del derecho comunitario · III Armonización del derecho a la protección de datos en el marco del Reglamento general de protección de datos (RGPD) · IV El régimen jurídico de la Abgabenordnung – AO [Código Fiscal alemán] en relación con el RGPD · 1 Relación entre el AO y el RGPD · 2 Tratamiento de los datos personales por las autoridades fiscales · 3 Derechos de información del interesado · 4 Autoridad de supervisión de la protección de datos y tutela legal · V Referencias.*

RESUMEN: El 25 de mayo de 2018, el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) entró en vigor en todos los estados miembros de la Unión Europea (UE). El proceso fiscal alemán no salió indemne. El legislador nacional alemán introdujo un gran número de normas de acompañamiento en la *Abgabenordnung – AO* [Código Fiscal alemán] por medio de la „*Gesetz [Ley] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften*“. Las relaciones entre la RGPD, la AO y, en parte, también la *Bundesdatenschutzgesetz – BDSG* [Ley Federal de Protección de Datos] no están claras. Por lo tanto, el ámbito de aplicación de la RGPD con respecto al sistema fiscal alemán aún no se ha determinado claramente. Este artículo aclara la relación entre las nuevas disposiciones, así como se dedica a cuestiones controvertidas y demuestra las amplias posibilidades de protección jurídica de datos, con las que la nueva *Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit – BfDI* [Autoridad Federal de Supervisión de la Protección de Datos y la Libertad de Información], en su calidad de organismo federal, ha llegado a desempeñar recientemente un papel importante.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad · Protección de Datos · Derechos Fundamentales · Derecho a la Autodeterminación Informativa · Derecho Alemán.

I Fundamentos constitucionais

Na sentença paradigmática sobre a Lei do Censo de 1983 (ALEMANHA, 1983) o *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG)³ reconheceu o direito à autodeterminação informativa, decorrente do direito fundamental geral à personalidade, previsto no art. 2, par. 1, da *Grundgesetz* (GG)⁴. O âmbito de proteção abrange todos os dados pessoais. Com isto não se está somente a falar sobre dados que caracterizam o núcleo dos direitos da personalidade, mas também de dados que, por sua natureza, são extremamente sensíveis e, portanto, devem ser protegidos. O âmbito de proteção do direito à autodeterminação informativa não se limita à noção de esfera privada. Pelo contrário, ele alcança também *elementos individualizáveis da tributação*, os quais são grandezas econômicas (faturamento, lucro, renda, entre outros) resultantes de ganhos em um mercado aberto (DRÜEN, 2003, p. 211 *et seq.*). As informações que devem ser prestadas pelo contribuinte por causa do direito tributário vigente também são englobadas pelo âmbito de proteção do direito à autodeterminação informativa, uma vez que esses dados proporcionam um vasto panorama sobre as relações pessoais, sobre o estilo de vida e sobre as relações profissionais, empresariais e corporativas, além de outras relações econômicas (ALEMANHA, 1984, p. 100 *et seq.*). Mesmo a conservação e o emprego de tais dados, ainda que eles apresentem baixo conteúdo informativo, podem repercutir consideravelmente na liberdade do indivíduo quando objetos de técnicas de tratamento e cruzamento de dados.

O direito à autodeterminação informativa não é ilimitado. Pelo contrário, o BVerfG ressalta que a GG decidiu a tensão entre os interesses do indivíduo e da comunidade nos termos da vinculação da pessoa à coletividade e de sua participação interdependente nesta mesma coletividade⁵ (ALEMANHA, 1983, p. 43 *et seq.*). Portanto,

3 Tribunal Constitucional Federal alemão [nota do tradutor].

4 Lei Fundamental alemã [nota do tradutor].

5 Os termos originais em alemão são *Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person*, os quais, conforme Martins, “constituem o paradigma social próprio da tradição alemã, que se contrapõe ao individualismo da tradição calvinista anglo-saxã. A radicalização histórica deste paradigma se deu no *princípio do povo* [Volksprinzip] vigente no terceiro Reich. Na ordem constitucional instaurada pela *Grundgesetz*, porém, a liberdade individual impõe sempre limites também e precipuamente à ação do Estado em prol da coletividade, o que não significa totalizar o indivíduo. A fórmula proposta sintetizada por esses dois conceitos é o compromisso entre os dois extremos, positivado constitucionalmente por meio do sistema de reservas legais existentes na *Grundgesetz*” (MARTINS, 2005, p. 238, nota de rodapé n. 239) [nota do tradutor].

o foco da jurisprudência do BVerfG recai sobre a doutrina chamada limite-do-limite⁶, a partir da qual se desenvolvem o princípio da reserva de lei, o mandamento de certeza da norma e o princípio da proporcionalidade. É claro que o contribuinte não possui qualquer direito à autodeterminação informativa fiscal. Pelo contrário, o Estado tem acesso aos dados fiscais dos cidadãos e das empresas para poder realizar a efetiva igualdade na divisão da carga tributária (DRÜEN, 2003, p. 213). Isso já foi reconhecido pelo BVerfG no âmbito do Direito Tributário na decisão sobre a consulta direta de dados sobre contas bancárias [*Kontenabruf*] pelo Fisco (ALEMANHA, 2007, p. 196), prevista no § 93⁷, par. 7 e 8 da *Abgabenordnung* (AO)⁸ e na decisão sobre a coleta de dados oriundos do exterior realizada pela Central de Informações da Secretaria da Receita Federal alemã [*IZA-Sammlung des BZSt*] (ALEMANHA, 2008, p. 366). Do mesmo modo, o BVerfG já ressaltou a precedência constitucional do mandamento da efetiva igualdade na tributação [*Gebot der Besteuerungsgleichheit*] e da sua própria jurisprudência sobre a proibição do *déficit* de implementação estrutural [*Verbot struktureller Vollzugsdefizite*] no direito tributário (ALEMANHA, 1991, p. 268 *et seq.*, 2004; 112 *et seq.*)⁹.

Nessas decisões o tribunal trabalha ao mesmo tempo com *requisitos mínimos* para que a intervenção tributária observe o direito à proteção de dados. De acordo com o *mandamento de clareza e certeza da norma* (ALEMANHA, 2007, p. 186 *et seq.*), o cidadão titular dos dados deve poder se preparar para o acesso a seus dados, de

6 O termo original em alemão *Schranken-Schranken* refere-se à doutrina constitucional alemã desenvolvida pela BVerfG, segundo a qual a própria limitação de direitos fundamentais também está sujeita a limites, por isso a expressão *limite-do-limite* [nota do tradutor].

7 Na Alemanha a legislação ordinária, diferentemente da GG, que tem seus dispositivos normativos dispostos em artigos [*Artikel*], é organizada em parágrafos [*Paragraphenzeichen*], caracterizados pelo símbolo §, que fazem as vezes de artigo, e são subdivididos em *Absätze* [parágrafos]. Optou-se por manter a sistemática alemã na indicação de dispositivos legais ordinários [nota do tradutor].

8 Código Tributário alemão. A palavra alemã *Abgabenordnung* é do gênero feminino. Assim, optou-se por mantê-la flexionada no feminino também no português [nota do tradutor].

9 De acordo com o BVerfG, no âmbito do Direito Tributário, o *déficit* de implementação estrutural atribuível ao legislador [*strukturellen, dem Gesetzgeber zurechenbaren Vollzugsdefizit*] se configura, em resumo, quando a legislação referente à apuração e arrecadação de tributos é insuficiente ou atua de forma contrária à concretização das pretensões tributárias decorrentes da hipótese de incidência, resultando na nulidade da própria norma material-tributária. Nos dois casos paradigmáticos em que o BVerfG reconheceu o aludido *déficit* restou assentado que a legislação referente ao processo administrativo-fiscal alemão não permitia ao Fisco alemão cobrar de maneira efetivamente igualitária o imposto de renda sobre rendimentos financeiros, por falhas normativas que impediam a fiscalização, ofendendo, portanto o mandamento da efetiva oneração fiscal igualitária por meio da execução isonômica da legislação tributária [*Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug*] [nota do tradutor].

modo que o motivo, a finalidade e os limites da restrição ao seu direito fundamental [à privacidade] sejam estabelecidos de forma clara e precisa. O Tribunal vê uma especial ameaça à liberdade civil, quando a informação pode ser usada para uma variedade de finalidades ou ser cruzada com outros dados. Portanto, o legislador tem de estabelecer na lei a finalidade da coleta e, minimamente, determinar qual ente estatal e para qual atividade deve o levantamento de informações ser autorizado. A coleta e a utilização de informações devem ser limitadas ao estritamente necessário para a realização do fim [que as motivou]. Uma estocagem de informações pessoais protegidas pelos direitos fundamentais com finalidade indeterminada ou ainda não determinável não é compatível com a GG.

Na conhecida decisão de 10 de março de 2008 sobre a coleta de dados no exterior pelo Fisco alemão, o BVerfG estabeleceu também que o direito à autodeterminação informativa não se exaure com o mero direito de resistência contra a coleta e o tratamento de dados. Pelo contrário, ela protege também o interesse do indivíduo de saber sobre as medidas estatais de levantamento de dados que possam afetar seus direitos fundamentais (ALEMANHA, 2008, p. 359 *et seq.*). No que concerne à coleta de dados, para a qual não há obrigação do órgão administrativo de ativamente comunicar o respectivo titular acerca dela, o BVerfG considera a previsão de um *direito de informação do titular dos dados* como um elemento crucial de uma ordem jurídica que satisfaz os respectivos direitos fundamentais (ALEMANHA, 2008, p. 364). Por conseguinte, o tribunal entende ser dever do legislador criar um direito de informação semelhante dentro do processo de tributação¹⁰. Mas foram necessários quase 10 anos para que o legislador, sobre pressão do RGPD da União Europeia (UE), de 27 de abril de 2016, implementasse, por meio da *Gesetz [Lei] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften*, de 17 de julho 2017, o referido direito, ao inserir os §§ 32a-32f na AO (veja adiante o item IV.3).

Também no tocante à proteção de dados, o § 30 da AO, referente ao sigilo fiscal, tem uma função jurídico-constitucional muito importante¹¹, a qual remete a uma

10 Na Alemanha a expressão *processo de tributação* [*Steuerverfahren, Besteuerungsverfahren*] refere-se a todo processo tributário, do lançamento até a cobrança [*Bestimmung und Geltenmachung der Steuer*], inclusive a fiscalização preventiva e sistemática, não incluindo o contencioso judicial. É todo processo de realização da pretensão e obrigação tributária pelas autoridades fiscais [nota do tradutor].

11 Esse tema foi abordado de maneira detalhada pelo BVerfG na decisão sobre os poderes da Comissão Parlamentar de Inquérito (ALEMANHA, 1984).

tradição centenária¹². Se já não existisse o sigilo fiscal, teria o legislador de criar a proteção ao direito à autodeterminação informativa. Sob essa perspectiva, os deveres do contribuinte de cooperação e de divulgar seus dados ao Fisco apenas são aceitáveis quando o cidadão-contribuinte declarante é protegido contra o uso e o repasse indevidos de seus dados. Deste modo, o § 30 da AO é também uma norma específica de proteção de dados (SEER, 2010, p. 688). O sigilo fiscal protege o contribuinte do repasse de seus dados, que foram obtidos pelas autoridades tributárias. A transferência deles é apenas possível, excepcionalmente, nos casos do § 30, par. 4. A violação do sigilo fiscal pelas autoridades tributárias é criminalmente punível nos termos do § 355, do Código Penal. Além disso, o funcionário público violador do sigilo está sujeito a sanções disciplinares.

II Fundamentos do direito comunitário

Em nível primário, a proteção de dados é veiculada tanto no art. 8º da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE), como no art. 16 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Ambos dispositivos não se referem expressamente a um direito à autodeterminação informativa, mas se relacionam diretamente com o *direito da personalidade* e o *direito à privacidade*, conforme o art. 7º da CDFUE (REINHARDT, 2017, p. 531). Em combinação com o art. 16, par. 2, do TFUE, o qual prescreve a necessidade uma legislação protetora de dados *apenas para as pessoas físicas* em nível europeu, o Tribunal de Justiça da União Européia (TJUE), diferentemente do entendimento do BVerfG no âmbito da GG (ALEMANHA, 1984, p. 142)¹³, exclui as pessoas jurídicas do escopo de proteção do direito fundamental à proteção de dados (UNIÃO EUROPEIA, 2010, par. 53 e 87; 2015, par. 79). Em nível secundário, essa limitação decorre também do art. 1º, par. 1, do RGPD.

De acordo com o art. 8º, par. 1, da CDFUE, toda pessoa (física) tem direito à proteção de dados de caráter pessoal que lhes digam respeito. O art. 8º, par. 2, período 1, da CDFUE estatui *uma reserva de lei especial* para o tratamento de dados. As limitações precisam observar o *princípio da proporcionalidade*, conforme previsto

12 O sigilo fiscal já era previsto na *Reichsabgabenordnung* [Código Tributário do Império], de 13 de dezembro de 1919, em seu § 10, par. 1. Sobre o assunto veja: SEER, 2010, p. 1742 *et seq.*

13 A CDFUE não contém qualquer dispositivo que corresponda ao art. 19 da GG, o qual prevê que os direitos fundamentais também são válidos para as pessoas jurídicas sediadas no país, conquanto, pela sua essência, sejam aplicáveis a elas.

no art. 52, par. 1, da CDFUE. Inicialmente a Grande Câmara do TJUE, por meio de decisões paradigmáticas, deu contornos mais amplos ao direito fundamental à proteção de dados em âmbito europeu (UNIÃO EUROPEIA, 2010; 2014; 2016c). Tal como BVerfG, o TJUE não tem uma visão restritiva do conceito de *dados pessoais*, mas, sim, ampla, englobando qualquer informação que afete uma pessoa determinada ou determinável (UNIÃO EUROPEIA, 2010, par. 52). Dentro desse conceito recaem também dados, como, por exemplo, subsídios agrícolas recebidos, que se relacionam com atividades profissionais ou empresariais (UNIÃO EUROPEIA, 2010, par. 59). De acordo com o entendimento do TJUE, exceções e limitações referentes à proteção de dados pessoais devem apenas ser autorizadas, desde que se restrinjam ao absolutamente necessário (UNIÃO EUROPEIA, 2010, par. 77). Essa posição restritiva do TJUE foi confirmada nas decisões que avaliavam a retenção e o armazenamento de dados (UNIÃO EUROPEIA, 2014, par. 54; 2016c, par. 109). Na decisão *Tele2 Sverige AB*, a Grande Secção do TJUE finalmente confirmou a existência uma *obrigação de informar* dos fiscos nacionais em face do titular dos dados, assim que fosse excluído o comprometimento da investigação administrativa em curso (UNIÃO EUROPEIA, 2016b, par. 121 *et seq.*). Por meio de medidas técnicas e organizatórias devem os estados-membros garantir uma alta proteção e um alto nível de segurança, para combater o perigo do uso abusivo de dados. Os dados devem ser, após o transcurso de seu prazo de conservação, irreversivelmente apagados.

III Harmonização do direito à proteção de dados provocada pelo RGPD

Em nível jurídico secundário, entrou em vigor em 25 de maio de 2018 o Regulamento Geral sobre Proteção de Dados (RGPD), o qual revogou a Diretiva de Proteção de Dados nº 95/46, até então vigente. O RGPD se apoia no art. 16, par. 2, período 1, do TFUE e deve propiciar uma ampla e uniforme proteção de dados em todos os estados-membros (UNIÃO EUROPEIA, 2016a, Considerando n. 10 *et seq.*). Diferentemente das diretivas, como regulamento ele não demanda sua transposição para os ordenamentos jurídicos nacionais dos estados-membros e tem aplicação direta. No entanto, sua concepção como *Regulamento Geral* não fez com que nele houvesse menos *cláusulas gerais* que demandam regulamentação nacional, de modo que se está diante de *híbrido atípico* de regulamento e diretiva (KÜHLING, 2016, p. 449; BUCHHOLTZ, 2017, p. 838; TIPKE, 2018a, § 2 a AO, par. 1 e 5). Não obstante sua aplicabilidade direta, como *lex imperfecta*, o RGPD demanda regulamentação complementar dos estados-membros (KIBLER, *et al.*, 2018, p. 531) (veja item IV). Na medida em que se trata da *administração de tributos*

nacionais (por exemplo, imposto sobre renda, sobre herança e doações), os dispositivos do RGPD não são, de modo algum, diretamente aplicáveis (KRUMM, 2017, p. 2186; TIPKE, 2018b, § 21, par. 18; TIPKE, 2018b, § 2a, AO, par. 6). Algo ligeiramente diferente vale para âmbito dos *impostos especiais sobre o consumo e sobre o faturamento*, harmonizados por meio de diretivas. De todo modo, o TJUE, desde a decisão *Åkerberg Fransson*, considera de maneira ampla o conceito de *implementação do direito da União*, nos termos do art. 51 da CDFUE, e aplica a referida Carta Europeia à execução do imposto sobre consumo, inclusive no que se refere às respectivas sanções penais (UNIÃO EUROPEIA, 2013, par. 25-27; 2015, par. 67). Isso também vale para a troca de informações com base na Diretiva de Assistência Mútua Administrativa 2011/16/EU, de 15 de fevereiro de 2011. Caso, coerentemente, se estenda essa jurisprudência para o âmbito de aplicação previsto no art. 2º, par. 2, alínea “a”, do RGPD, ele pode pontualmente ser aplicado diretamente aos impostos diretos não harmonizados (KRUMM, 2017, p. 2182, exemplo 3).

O RGPD, em seu art. 4º, n. 7, conceitua como *responsável* [pelo tratamento de dados] tanto o sujeito de direito privado como também o órgão estatal. O art. 5º do RGPD elenca como princípios do tratamento de dados a licitude, a lealdade, a transparência, a limitação das finalidades, a minimização dos dados, a exatidão, a limitação da conservação, a integridade e a confidencialidade. Juntamente com isso, o art. 6º estabelece uma *proibição preventiva de tratamento com uma reserva de permissão* (REIMER, 2018, art. 1, par. 1). Para o processo tributário são importantes as hipóteses de permissão do art. 6º, par. 1, alínea “e”, do RGPD. De acordo com ele, o tratamento de dados é lícito na medida em que ele for necessário ao exercício de funções de interesse público ou ao exercício da autoridade pública de que está investido o responsável pelo tratamento. Todavia, para o tratamento de dados pessoais com finalidade fiscal, os estados-membros necessitam de um *fundamento legal especial*, cujas hipóteses são especificadas claramente pelo art. 6º, par. 2-4, do RGPD. Ao mesmo tempo, o art. 9º do RGPD apresenta requisitos especiais para o tratamento de dados pessoais sensíveis (por exemplo, origem racial ou étnica, convicções religiosas ou políticas, dados genéticos ou biométricos, orientação sexual e informações sobre o estado de saúde). Quanto a isso é necessário o consentimento do titular dos dados (art. 9º, par. 2, alínea “a”, RGPD). Independentemente disso, podem os estados-membros prever, por meio de lei, o tratamento de dados sensíveis, desde que seja com base em um interesse público importante, que seja proporcional à finalidade buscada, que seja respeitada a

essência do direito fundamental à proteção de dados e que o regramento preveja medidas específicas para salvaguardar o referido direito fundamental e o interesse do titular dos dados (art. 9º, par. 2, alínea “g”, RGPD).

Além disso, os arts. 13 e 14 do RGPD contêm um *dever de informar* o titular dos dados, o qual é detentor, em contrapartida, do *direito de ser informado*, nos termos do art. 15 do RGPD. Objeto da obrigação de informar são especialmente as informações sobre a natureza dos dados a serem tratados e a respectiva finalidade do tratamento, sobre os destinatários ou categorias de destinatários a quem os dados serão repassados, sobre o prazo e os critérios para conservação dos dados e sobre a origem dos dados. De acordo com o art. 13, par. 3, do RGPD, o responsável, isto é, a autoridade fiscal, tem a obrigação de informar ao titular sobre a finalidade da coleta de dados, o fundamento legal para o seu tratamento, os contatos do encarregado pela proteção de dados e, eventualmente, a intenção de transmitir os dados para um país terceiro (MYßEN, 2017, p. 1868). O art. 13, par. 2 exige, também, que seja informado o prazo de conservação e seja fornecido um esclarecimento acerca dos direitos do titular dos dados. O mesmo vale, nos termos do art. 13, par. 3, para os casos em que o responsável queira tratar os dados posteriormente para outras finalidades. De maneira geral, o RGPD é marcado pela ideia de *transparência* e da *proporcionalidade* (confira também os requisitos do art. 12 da RGPD). Vigê o princípio da viseira aberta [*Grundsatz des offenen Visier*]¹⁴. O legislador europeu quer garantir com os direitos de informação que o titular dos dados, já no momento do levantamento deles, seja devidamente informado sobre sua finalidade e seus objetivos, bem como sobre os processos de tratamento posteriores¹⁵.

No entanto, prevê o art. 23, par. 1, alínea “e”, do RGPD que os estados-membros têm a possibilidade de limitar os aludidos direitos de proteção de dados por meio de medidas legislativas que visem assegurar interesses públicos relevantes (sobre isso veja itens IV.2 e IV.3). Como exemplo disso, esse dispositivo indica expressamente o interesse econômico ou financeiro de um estado-membro nos domínios monetário,

14 Tal princípio é oriundo do *Gefahrenabwehrrecht* [direito que regula a atuação policial na manutenção segurança e ordem pública], no tocante à coleta de dados para fins de investigação. Tal princípio impõe, em regra, que o policial, ao abordar o investigado ou terceiro para coleta de dados, seja por eles reconhecível (confira em: BERNER, Georg. **Polizeiaufgabengesetz – Handkommentar**. 19. ed. München: Jehle, 2018, p. 320). Transpondo-se o princípio para âmbito da proteção de dados, significa dizer que o titular dos dados, em regra, deve sempre poder reconhecer quem realiza a coleta de seus dados e para que fins o faz [nota do tradutor].

15 Veja Considerandos n. 60 e n. 61 do RGPD.

orçamentário ou fiscal. Entretanto, nesse ponto, as restrições legais devem observar o conteúdo essencial dos direitos e liberdades fundamentais (especialmente o direito fundamental à proteção de dados), se consubstanciar em uma medida necessária e proporcional e preencher os requisitos mínimos detalhadamente elencados no art. 23, par. 2, do RGPD.

IV O regime jurídico alemão previsto nos §§ 2a, 29b–29c, 32a–32j da *Abgabenordnung* – AO [Código Tributário] em conjunto com o RGPD

1 A relação da AO com o RGPD

A proibição de tratamento de dados com reserva legal para permissão, prevista no direito comunitário, forçou o legislador alemão a agir no campo do direito tributário. Porém, ao elaborar o art. 17 da *Gesetz [Lei] zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften*, de 17 de julho de 2017, o legislador fez isso em um processo legislativo não específico para a proteção jurídica de dados fiscais, no qual também não participou a Comissão de Finanças do Parlamento alemão e do qual foi excluída, em grande medida, a comunidade de juristas da área tributária. O conjunto de regras mostra-se, em geral, confuso, o que não se deve apenas ao legislador alemão. O TJUE exige uma proibição de repetição de normas para evitar que seu monopólio de interpretação seja eclipsado (UNIÃO EUROPEIA, 1973, par. 9-11). Ainda relacionado a isso, o Considerando 8º do RGPD autoriza os estados-membros a transporem para ordenamento interno parte do próprio regulamento apenas se necessário para tornar as disposições nacionais compreensíveis e manter coerência do regramento nacional. O resultado é que o aplicador do direito tem que, no mínimo, lidar com duas fontes legais para estabelecer o regime jurídico aplicável (RGPD e AO).

Nesse contexto, uma regra clara de aplicação era desejável. Mas o contrário se encontra no § 2a, par. 3, da AO. De acordo com esse dispositivo, a AO não deve ser aplicada àquilo que o RGPD diretamente regula. Isso é, no mínimo, um equívoco, porque a AO preenche as cláusulas abertas do RGPD como um regramento específico do estado-membro, e não é outra coisa senão um elemento do próprio regramento jurídico de proteção de dados (KRUMM, 2017, p. 2187). Felizmente o § 2a, par. 5, n. 2, da AO amplia, em seguida, o âmbito de aplicação do RGPD para o nível nacional, abrangendo, entre outros, as corporações, as associações com ou sem capacidade jurídica e as universalidades de bens. Todavia, tal dispositivo não esclarece se a

partir de agora há um *direito autônomo de proteção de dados fiscais*, o qual impõe a aplicação do RGPD em conjunto com a AO apenas sobre os impostos abarcados pelas normas da UE (por exemplo, o imposto sobre o consumo e o imposto sobre o valor agregado) ou se sobre todos os impostos (ainda que de natureza puramente nacional). O legislador histórico alemão e a administração tributária assumem, como é óbvio, *uma ampla e abrangente aplicação do RGPD* a todos os tributos (ALEMANHA, 2017a, p. 77 *et seq.*; 2018a, par. 2 e *et seq.* e par. 22). Certamente isso faz todo sentido (EHRE-RABEL, 2019, p. 47), mas na lei falta, contudo, base legal para tanto (KRUMM, 2017, p. 2186; TIPKE *et al.*, 2018b, § 21, par. 18; TIPKE *et al.*, 2018a, § 2^a AO, par. 6). De todo modo, nos termos do § 2, par. 4 AO, o RGPD não encontra aplicação no âmbito do tratamento de dados referentes ao direito processual penal-tributário e ao direito das contravenções tributárias. Nesse ponto valem as disposições da Diretiva Europeia 2016/680, as quais foram absolvidas pela Lei alemã de proteção de dados de 2017. Ademais, a questão fundamental acerca do regime jurídico não é apenas de natureza acadêmica, mas tem relevância prática para a configuração da proteção jurídica em questão. Desde que a aplicação direta do Regulamento seja suficiente, é a CDFUE – e não a GG – que estabelece o parâmetro de proteção do direito fundamental. Quanto a isso, deve-se observar o monopólio interpretativo do TJUE. Desde que a competência regulamentar continue com os Estados, permanecem aplicáveis os direitos fundamentais nacionais, os quais são abrangidos pelo monopólio interpretativo do BVerfG (ALEMANHA, 2010, par. 306; 2013, par. 315; 2018b, par. 20). Caso as regras do RGPD se apliquem a toda execução da legislação tributária prevista na AO, também devem ser observados, no âmbito do direito nacional, os limites impostos pelo direito comunitário (UNIÃO EUROPEIA, 1997, par. 32; 2002, par. 18).

2 Tratamento de dados pessoais pela administração tributária (§§ 29b, 29c, AO)

a Tratamento de dados pelas autoridades tributárias (§ 29b, AO)

De acordo com o art. 6º, par. 1, alínea “e”, do RGPD, o tratamento de dados pessoais é lícito se necessário para o exercício de uma função de interesse público ou para o exercício da autoridade pública de que está investido o responsável pelo tratamento. O art. 6º, par. 3, do RGPD exige, além disso, um fundamento jurídico especial decorrente do direito comunitário ou do direito interno do respectivo estado-membro, por meio do

qual a finalidade de tratamento foi especialmente estipulada ou deva ser necessária para o cumprimento da respectiva atividade estatal. O *conceito de tratamento* deve, nos termos do art. 4º, item 2, do RGPD, ser compreendido de forma ampla. A diferença entre coleta, tratamento e uso, atualmente contida na Lei Federal de Proteção de Dados, tornou-se obsoleta com a vigência do RGPD e com os ajustes legais referentes à proteção de dados (MYBEN *et al.*, 2017, p. 61). Tratamento é todo procedimento ou conjunto de procedimentos executados sobre dados pessoais, com ou sem auxílio de meios automatizados, tais como a coleta, o registro, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou a alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição. Com isso, a proteção não se restringe apenas a dados eletrônicos, mas também abrange dados contidos em papel (UNIÃO EUROPEIA, 2018, par. 53; MYBEN, *et al.*, 2017, p. 61).

b Tratamento posterior pela Administração Tributária (§ 29c, AO)

Os §§ 29b e 29c da AO instituíram as bases jurídicas nacionais exigidas pelo RGPD para o tratamento de dados. Desta forma, o § 29b da AO regra o tratamento de dados e o § 29c cuida, por sua vez, da hipótese de *tratamento posterior* dos dados para outra finalidade, que não aquela para a qual os dados foram originalmente coletados ou capturados. O § 29b da AO permite, em contraste ao § 29c, o tratamento de dados pessoais apenas para a(s) finalidade(s) para as quais eles foram coletados (*princípio da limitação da finalidade*, art. 5º, par. 1, alínea “b”, RGPD) (TIPKE *et al.*, 2018a, § 29b AO, par. 7). Para ilustrar, o Ministério da Fazenda alemão traz em sua carta de introdução ao RGPD (ALEMANHA, 2018, par. 22) o seguinte exemplo:

Exemplo: a finalidade de tratamento dos dados pessoais coletados no âmbito da declaração de imposto de renda de 2017 consiste na apuração e cobrança do imposto de renda de 2017 (inclusive possíveis investigações dos fundamentos da tributação por meio de auditorias ou de requisição de informações a terceiros, bem como a execução, a responsabilização de terceiros ou o processo administrativo de impugnação).

A administração tributária defende com isso uma noção mais restrita de finalidade de tratamento, que se ajusta ao tipo de espécie tributária, ao período ou momento da tributação e ao respectivo sujeito passivo (TIPKE *et al.*, 2018a,

§ 29c AO, par. 8). Assim, por exemplo, se os dados fiscais pessoais obtidos pelo mesmo agente público por meio da declaração de imposto de renda forem usados para o lançamento do imposto sobre vendas referente ao mesmo período de apuração (2017), haverá se configurado um tratamento posterior (ALEMANHA, 2018a, par. 26). Para que os dados coletados originariamente para aquela primeira finalidade possam ser usados na segunda apuração ou em outras, o § 29c, par. 1, período 1, da AO amplia o espectro de possibilidades de tratamento e elenca para tanto *seis hipóteses*. A norma mais importante para a prática administrativo-tributária está contida no § 29c, par. 1, período 1, n. 1, da AO. De acordo com ele e em conformidade com o regramento do § 30, par. 4, n. 1, da AO, referente ao sigilo fiscal, o tratamento posterior de dados é permitido quando ele for realizado em um processo administrativo-fiscal, em um processo de fiscalização, em um processo judicial em matéria tributária, como, por exemplo, em um processo perante a Justiça Fiscal ou em um processo penal-tributário ou que envolva contravenções tributárias. É suficiente para tanto a relação funcional entre o tratamento posterior e o novo processo. É preciso, como em geral no tratamento de dados, observar o *princípio da proporcionalidade*. Entre os princípios estabelecidos no art. 5º da RGPD para o tratamento de dados pessoais, há o princípio da minimização dos dados e da limitação de conservação (Art. 5º, par. 1, alínea “c”). No entanto, isso não equivale a uma restrita reserva de necessidade para a coleta de dados. Na verdade, o auditor fiscal competente para o primeiro tratamento dos dados goza de certo *espaço de prognose* ao decidir sobre o tratamento posterior de dados (ALEMANHA, 2017a, p. 79). Tal espaço alcança, sobretudo e fundamentalmente, a troca de informações e a assistência mútua entre os órgãos fiscais (§ 194, par. 3, AO) (ALEMANHA, 2017a, 79).

C Requisitos especiais para dados sensíveis

O art. 9º do RGPD considera os dados pessoais sensíveis merecedores de especial proteção e autoriza seu tratamento e posterior tratamento apenas em casos excepcionais (veja acima o item III). Sobre esse tema, o § 29b, par. 2, período 1, da AO faz referência à cláusula de exceção do art. 9º, par. 2, alínea “g”, do RGPD e exige que o tratamento seja motivado por um interesse público relevante e que o interesse do responsável (no caso, a autoridade fiscal) sobreponha-se ao interesse do titular dos dados. Para assegurar que o interesse do titular seja considerado, demanda o § 29b, par. 2, período 2, providências especiais e faz remissão ao catálogo de medidas técnicas do § 22, par. 2, período 2, da Lei Federal de Proteção de Dados. Dados

sensíveis podem surgir especialmente no âmbito do imposto de renda (por exemplo, confissão religiosa, deficiência física ou mental, despesas médicas, filiação sindical, orientação sexual por meio do estado civil ou do tipo de união estável) (ALEMANHA, 2018, p. 77 *et seq.*). Nestas condições, o § 29c, par. 2, da AO autoriza também o tratamento posterior de dados sensíveis. Não há o que se opor contra o tratamento (inclusive o tratamento posterior) dos mencionados dados sensíveis, principalmente quando se trata da análise regular de dados para o cálculo de deduções tributárias a favor do titular destes. Quanto ao imposto religioso¹⁶, possui o Estado apenas uma função de coletor de impostos no interesse da comunidade religiosa, de modo que a única alternativa consistiria em a própria comunidade religiosa administrar originariamente seu tributo referente à associação confessional¹⁷.

3 Direito do titular dos dados (§§ 32a–32f, AO)

a O dever administrativo-fiscal de informar (§§ 32a, 32b AO)

Os arts. 13 e 14 do RGPD impõem aos responsáveis (e, com isso, às autoridades tributárias) o relevante dever de informar [o titular dos dados] a ser cumprido de ofício. Seu princípio fundamental é a *transparência do processo* (art. 5º, par. 1, alínea “a”, RGPD). A transparência deve existir para que o titular saiba por quem, de que forma, em que extensão e para qual finalidade, seja ela presente e futura, seus dados pessoais são tratados (UNIÃO EUROPEIA, 2016a, Considerando n. 39; TIPKE *et al.*, 2018a, § 32 AO, par. 1). O art. 13 do RGPD regula a denominada *coleta direta* junto ao titular dos dados, enquanto o art. 14 cuida do chamado *levantamento por meio de terceiros*, quando os dados advêm de outras pessoas. Esta estrutura é seguida pelos § 32a (coleta de dados direta) e § 32b (coleta de dados juntos a terceiros), ambos da AO, por meio dos quais as obrigações administrativas de informar no processo de tributação foram modificadas, de modo a serem reduzidas¹⁸. O art. 13, par. 1 e 2, do RGPD elenca uma lista de informações, que devem ser comunicadas

16 Na Alemanha existe um imposto religioso [*Kirchsteuer*], previsto constitucionalmente (art. 140, GG), sendo possível conferir a administração e coleta do tributo às administrações tributárias estaduais, o que ocorre com frequência [nota do tradutor].

17 Sobre o imposto religioso veja: TIPKE *et al.*, 2018a, § 8, par. 958.

18 A sistemática adotada é esmiuçada nas instrutivas lições de Drüen (TIPKE *et al.*, 2018a, § 32a AO, par. 2 *et seq.*).

ao titular dos dados pelo responsável pelo tratamento (ALEMANHA, 2018a). Entre elas devem ser ressaltadas as informações sobre a finalidade do tratamento, o receptor da informação, a duração da conservação, a existência de um direito de solicitação de informação (art. 15, RGPD), bem como um direito de apresentar uma reclamação perante uma autoridade de controle (no caso alemão, o responsável federal pela proteção de dados e liberdade de informação – veja item IV.4.a). O § 32a da AO não limita este dever de informar originário decorrente do art. 13, par. 1 e 2, da RGPD, mas apenas aquele constante do art. 13, par. 3, do RGPD, o qual prevê os casos especiais de *tratamento posterior* de dados pessoais para além da finalidade de tratamento originária (ALEMANHA, 2017a, p. 85). O art. 13 do RGPD demanda uma informação *proativa*. Com fulcro no § 32d, par. 2 e 3, da AO, o Ministério das Finanças alemão busca cumprir o máximo possível seu dever de informar por meio de sua orientação geral, que eventualmente dissemina-se pela internet (ALEMANHA, 2018a, par. 42). Mas, no caso concreto e à luz dos dispositivos legais comunitários, isso quase não será suficiente.

A restrição do dever de informar por meio do § 32a da AO em relação ao art. 13, par. 3, do RGPD pode se fundamentar na autorização prevista no art. 23, par. 1, período 2, alíneas “d” e “e”, do RGPD. Lá é listado pelo próprio RGPD como fundamento de limitação ao dever de informar a prevenção, a investigação, a detecção ou a repressão de infrações penais, ou a execução de sanções penais, incluindo a salvaguarda e a prevenção de ameaças à segurança pública, bem como a proteção de outros objetivos importantes do interesse público geral da União ou de um dos estados-membros, em especial interesses econômicos ou financeiros em matéria orçamentária e fiscal. Com base nesse fundamento, o § 32a, par. 1, n. 1, da AO dispensa a obrigação de informar no caso de um tratamento posterior ou uma divulgação de dados pessoais, sobretudo se a prestação da informação puder pôr em perigo a realização das tarefas de competência do órgão fiscal e quando o interesse da autoridade tributária em não prestar a informação se sobrepujar ao interesse do titular dos dados. O § 32a, par. 2, da AO elenca, em seguida, exemplos nos quais o legislador presume fundamentos de perigo. Ele pressupõe o perigo caso a prestação de informações puder propiciar ao titular ou terceiro a oportunidade de ocultar fatos jurídico-tributários relevantes para a tributação ou destruir provas fiscais importantes ou ajustar a forma de cumprimento das obrigações tributárias de cooperação ao nível de conhecimento do órgão fiscal de modo a impedir que o Fisco tenha completa ciência da ocorrência de fatos geradores (n. 1). Além

disso, ele também pressupõe um perigo quando o fornecimento de informações possibilitar conclusões acerca da configuração do sistema automatizado de gestão de riscos ou das medidas de controle e fiscalização (n. 2). Ademais, nos aludidos casos previstos no § 32a, par. 2, n. 1 e 2, da AO, é condição para o não fornecimento de informações uma efetiva dificuldade em descobrir as circunstâncias tributárias relevantes [para a concretização da pretensão tributária]. A dispensa de informar pressupõe previamente um fundamento de perigo (TIPKE *et al.* 2018a, § 32a AO, par. 20). Por isso, não é mais permitido apenas indicar uma possibilidade abstrata de perigo. Pelo mesmo motivo, também é preciso uma fundamentação específica concreta da hipótese de perigo, se o órgão fiscal quiser indeferir a solicitação de acesso a informações em relação aos critérios do sistema de gerenciamento de risco (hipótese do § 32a, par. 2, n. 2, da AO) (crítico a essa opinião: SEER, 2015, p. 324). O Ministério das Finanças cita como exemplo de justificativa para a negativa de acesso à informação o envio de comunicações aos órgãos de fiscalização fiscal, penal e de contravenções, troca de comunicações entre os órgãos fiscais em geral com o fito de fiscalizar e o emprego das informações para a cobrança de outros impostos relacionados ao mesmo contribuinte (ALEMANHA, 2018a, par. 50).

Não havendo a obrigação de informar o titular dos dados, deve a autoridade fiscal responsável, de acordo com § 32a, par. 3, da AO, por tomar medidas adequadas para proteger o seu interesse legítimo. Os fundamentos para se negar o acesso à informação devem ser documentados. Tratando-se somente de um impedimento temporário, tem o órgão fiscal que monitorar por meio de reanálise se a hipótese de perigo ainda persiste. Se ela desaparecer, a informação deve ser remetida ao titular dentro de um prazo razoável não mais longo do que duas semanas após o desaparecimento da causa que impedia a comunicação (§ 32a, par. 4, AO).

Além disso, de acordo com § 32b, par. 1, da AO, o fundamento da decisão de não informar o titular também se estende à coleta de *dados pessoais realizada junto a terceiros*. Sobre os já mencionados casos, o § 32b, par. 1, período 1, n. 2, da AO aborda também a possibilidade de violação do sigilo fiscal de terceiros. Neste ponto, é preciso fazer uma ponderação entre o sigilo fiscal de terceiro e a necessidade de informar o titular dos dados. Se os dados pessoais abrangidos pelo sigilo fiscal forem coletados junto a terceiros, não se configura um conflito entre bens jurídicos quando, em virtude de relações jurídico-empresariais ou outros tipos de relações, os dados pessoais já são de conhecimento de ambos, do terceiro e do titular. Logo,

deve o titular, não obstante o previsto no § 32b, da AO, ser proativamente informado sobre o tratamento de dados.

b Direitos de informação dos titulares de dados (§§ 32c–32e, AO)

O direito do titular de ser informado decorrente do direito à proteção de dados é a contraface do dever de informar imposto à autoridade tributária. Como elemento central de um processo moldado conforme um direito fundamental (KRUMM, 2017, 2192 *et seq.*; TIPKE *et al.*, 2018a, § 3 2c AO, par.1), o art. 15 do RGPD concede ao titular de dados pessoais tratados o direito de acesso à informação, já reconhecido constitucionalmente em âmbito nacional pelo BVerfG no caso IZA (ALEMANHA, 2008, 359 *et seq.*). Ele se relaciona intimamente com as informações designadas nos art. 13, par. 1 e 2; art. 14, par. 1 e 2, do RGPD. O art.15 do RGPD contém um *modelo de níveis*. De acordo com art. 15, par. 1, primeiro período 1, do RGPD, a pessoa tem, em primeiro lugar, o direito de saber principalmente se seus dados estão arquivados. Se este não for o caso, a autoridade tributária deve, ao responder o pedido de informações, expedir uma *certidão negativa de tratamento de dados (solicitação com resultado negativo)* (TIPKE *et al.*, 2018a, § 32c AO, par. 7). Se os dados estão sendo ou foram tratados, possui o titular uma pretensão jurídica vinculante de ser comunicado acerca da finalidade do tratamento, da categoria dos dados pessoais tratados (no caso de dados obtidos junto a terceiros, também a origem dos dados), o receptor dos dados e o prazo de conservação planejado para os mesmos. Além disso, o titular deve ser cientificado de que tem direito à retificação e ao apagamento dos dados, nos termos do art. 16 e 17 do RGPD, e sobre a existência de um direito de recurso para a autoridade de controle. Conforme o art. 15, par. 3, período 1, do RGPD, deve a autoridade competente, isto é, a autoridade tributária, disponibilizar uma cópia dos dados pessoais, que são objeto de tratamento. A informação e a cópia são, em regra, *gratuitas*; apenas quando cópias extras forem solicitadas, pode o órgão fiscal, de acordo com art. 15, par. 3, período 2, do RGPD, cobrar uma taxa por elas. Por fim, o direito de ter acesso à informação do titular em conjunto com os requisitos previstos no art. 12, par. 1, da RGPD resulta em um verdadeiro *direito de vista aos autos* (SEER, 2017, p. 48 *et seq.*; TIPKE *et al.*; 2018a, § 91 AO, par. 27 *et seq.*).

O direito à informação não se configura quando inexistir o dever de informar do Fisco, nos termos do art. § 32b, par. 1 e 2, da AO (veja o item IV.3.a). Uma vez que o § 32c, par. 1, n. 1, da AO faz referência apenas à negativa de informação nos casos de coleta de dados junto a terceiros, prevista no § 32b, da AO, tal limitação

não alcança a coleta direta prevista no § 32a, AO. Por isso, o órgão fiscal não está obrigado, no caso do § 32a, par. 1, n. 1, da AO, a informar proativamente e de ofício o titular sobre o tratamento de seus dados pessoais (veja item IV.3.a). Se levado ao pé da letra o disposto no § 32c, par. 1, n. 1, da AO, a autoridade tributária tem de atender o *pedido de informações do titular dos dados* estabelecido no art. 15, do RGPD, mesmo quando estiverem presentes as chamadas hipóteses de perigo (item IV.3.a) constantes do § 32c, par. 2, da AO. Nesta situação, surge uma contradição de valores no que toca à possibilidade de negativa de informação no caso de coleta direta. Se isso foi realmente desejado pelo legislador nacional, é uma pergunta em aberto¹⁹.

C Direito de retificação e apagamento dos dados pessoais (§ 32f, AO)

De acordo com o art. 16, do RGPD, o titular tem direito à retificação de dados pessoais incorretos ou incompletos. Nos termos do art. 17, par. 1, do RGPD, ele possui, além disso, em alguns casos determinados, um direito ao apagamento de dados pessoais. Para fins de tributação, tem relevância a hipótese abrangida pela alínea “a” sobre os dados pessoais que não são mais necessários para a finalidade para a qual foram colhidos e, de algum modo, tratados. Entre eles estão os dados referentes a períodos de apuração que já *prescreveram*. Se a pretensão tributária não mais existe, falta uma justificativa para se continuar mantendo os dados. Mas Erkis (2018, p. 166) quer, independentemente das exceções previstas para o tratamento não automatizado de dados (§ 32f, par. 2, AO), aplicar as limitações do direito comunitário previstas no art. 17, par. 3, alínea “b”, do RGPD, haja vista que os dados foram conservados para exercício de funções de interesse público. Para ela, o interesse público se consubstancia na necessidade de se realizar uma tributação conforme os princípios da legalidade e da efetiva igualdade [*gestez- und gleichmäßige Besteuerung*] (ERKIS, 2018, p. 166). Com isso, nega Erkis, no entanto, a bem ponderada frase introdutória do art. 17, par. 3, do RGPD, segundo a qual o tratamento deve ser necessário para assegurar a realização do respectivo interesse público [que lhe dá fundamento]. O tratamento de dados pessoais

19 Da exposição de motivos da lei (Alemanha, 2017a, p. 88), que trata somente da coleta de dados junto a terceiros, não se encontra nada em sentido contrário. É verdade que o Ministério das Finanças (Alemanha, 2018a, par. 68) qualifica as hipóteses de dispensa de informar do § 32c, par. 1, da AO com o advérbio *especialmente*. Todavia, isso contradiz o teor do § 32c, par. 1, da AO que trata do assunto de forma conclusiva e não contém qualquer exemplo-padrão [*Regelbeispiel*]. Além disso, o Ministério das Finanças não aborda em sua orientação a relação entre o § 32c e o § 32a, ambos da AO.

deixa de ser necessário com a consumação do prazo prescricional da pretensão tributária. Em outras palavras, isso significaria inverter a específica relação entre regra e exceção contida no art. 17, da RGD, se por meio de uma singela referência aos princípios da legalidade e da igualdade da tributação se pudesse anular o direito de apagamento do titular dos dados (TIPKE *et al.*, 2018a, § 32f AO, par.13).

De maneira geral, a AO dá uma resposta insuficiente à questão do apagamento de dados pessoais no âmbito tributário. Os princípios da minimização de dados e da limitação da conservação, destacados no art. 5º, par. 1, alínea “c”, do RGD, proíbem o levantamento e o arquivamento de dados excessivos ou desnecessários para o cumprimento de atividades estatais por não estarem cobertos pela finalidade da coleta. No tocante ao aspecto temporal, o Considerando n. 9 do RGD exige, para fins de limitar a conservação dos dados, que sejam estipulados prazos para apagamento deles. A respeito dos dados diretamente transmitidos pelo sujeito passivo pode se procurar em vão um fundamento na AO. O legislador parece partir do pressuposto de que no âmbito tributário os dados digitais estão disponíveis por tempo indeterminado. Mas isso seria contrário ao princípio da proporcionalidade no tocante à proteção jurídica de dados e ao dele decorrente princípio da minimização dos dados.

Pode se inferir outro prazo *externo* à AO para o apagamento de dados a partir das Disposições sobre a conservação e eliminação de documentos pela Administração Tributária (sigla em alemão: *AufbewBest-FV*), de 1º de junho de 2011. Contudo, trata-se apenas de um simples dispositivo regulamentar. Nos termos do item 4.3.1, do Formulário 1, da *AufbewBest-FV*, o prazo de conservação para atos administrativos -tributários de um contribuinte é, em princípio, de dez anos após o decurso do ano-calendário, no qual se encontra um lançamento tributário que se tornou definitivo. Obviamente, o prazo de dez anos contido no dispositivo regulamentar deve estar em conformidade com o prazo prescricional prolongado disposto no § 169, par. 2, período 2, da AO, para também possibilitar o tratamento de dados nos casos de sonegação fiscal. No processo de tributação digital, a eliminação de autos é substituída pelo apagamento de autos digitais. Convém salientar, entretanto, que a restrição ao direito de autodeterminação informativa é evidentemente mais intensa no caso de cruzamento de dados aplicado aos processos digitais por meio de algoritmos do que nos casos de cruzamento manual realizado nos autos em papel. Isso terá de ser considerado quando se for ajustar o regramento pertinente à gestão dos autos digitais.

4 Autoridade de controle de proteção de dados e tutela jurídica (§§ 32g–32j, AO)

a Função da Autoridade Federal responsável pela proteção de dados e pela liberdade de informação (BfDI²⁰)

O art. 51, par. 1, do RGPD exige que cada estado-membro mantenha um ou mais órgãos independentes para fiscalizar a observância dos direitos e liberdades fundamentais da União Europeia e o cumprimento dos dispositivos jurídicos de proteção de dados. Tal exigência foi cumprida pelo legislador alemão no âmbito do direito tributário por meio do § 32h, par. 1, da AO, que inseriu a BfDI como órgão de controle no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais no âmbito de aplicação do AO²¹. O § 32h, par. 1 período 1, da AO faz referência à nova redação dos §§ 13-16 da Lei Federal de Proteção de dados, os quais preveem direitos e obrigações para o BfDI. Este órgão exerce, conforme o § 16 da lei federal de proteção de dados (BDSG²²), no âmbito de aplicação do RGPD, a sua competência de controle decorrente do art. 58 do RGPD em face da Administração Tributária. O legislador optou, do ponto de vista jurídico-organizacional, pelo princípio do *one-stop-shop*, segundo o qual o BfDI não apenas exerce sua competência contra órgãos fiscais federais, mas também contra os estaduais no campo do impostos que são regulados nacionalmente (veja § 1, par. 1 e 2, da AO: por exemplo o que ocorre no âmbito do imposto sobre heranças e doações, sobre aquisição de propriedade imóvel, bem como dos impostos reais – imposto de indústria e comércio e o imposto imobiliário)²³. Essa concentração é materialmente lógica, uma vez que, de outra maneira, a fiscalização do direito à proteção de dados estaria dividida por toda a administração tributária, isto é, em 16 diferentes autoridades estaduais de controle para a proteção de dados. Todavia, é questionável se o art. 108, par. 4, da GG oferece um fundamento jurídico

²⁰ Sigla em alemão para *Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit* [nota do tradutor].

²¹ Tal competência difere daquela prevista no § 32 da AO, o qual trata dos responsáveis pela proteção de dados no tocante aos atos administrativos internos dos órgãos fiscais. Estes responsáveis não possuem, perante a chefia dos órgãos fiscais, qualquer competência para orientar, investigar ou expedir ordens (TIPKE *et al.*, 2018a, § 32g, par. 19).

²² Sigla em alemão para: *Bundesdatenschutzgesetz* [nota do tradutor].

²³ De acordo com a AO, as entidades municipais alemãs não são autoridades tributárias, mesmo quando elas administram os impostos reais (TIPKE *et al.*, 2018a, § 32 AO, par. 4). Todavia, ressalte-se que o § 32h, par. 3, da AO prevê a faculdade de, por meio de lei estadual, estender o controle da autoridade federal sobre os órgãos municipais.

suficiente para o deslocamento da competência administrativa das autoridades de controle estadual para uma autoridade federal central²⁴.

O BfDI dispõe de consideráveis instrumentos de controle em face dos órgãos fiscais. Nos termos do art. 58, par. 2, do RGPD, ele possui *poderes de correção* em um processo escalonado. Em um primeiro momento, ele pode censurar o órgão fiscal por uma violação ao RGPD e dar-lhe uma oportunidade de corrigi-la. Se isto não ocorrer, ele pode *ordenar* que o órgão fiscal faça alguma coisa. Conforme o art. 58, par. 2, alínea “c”, do RGPD, tal competência compreende ordenar à autoridade fiscal que atenda à solicitação do titular, concedendo-lhe acesso às informações ou vista aos autos, nos termos do § 32c, da AO (veja item IV.3.b). O órgão fiscal tem de seguir a ordem do BfDI, mas pode se voltar contra ela recorrendo à Justiça Fiscal (veja item IV.4.b).

Se, no entanto, a atuação administrativa da autoridade fiscal não estiver abarcada pelo campo de proteção do RGPD, possui o BfDI, de acordo com o § 32h, par. 1, período 2, da AO combinado com o § 16, par. 2, da BDSG, apenas o direito de censurar, e não o de dar ordens. Com base nisso, apenas a autoridade tributária superior na estrutura administrativa hierárquica tem o direito de ordenar à autoridade tributária inferior supressão da violação constatada pelo BfDI. A diferenciação entre os direitos de fiscalização previstos no § 16, par. 1 e 2, da BDSG ganha novamente relevância prática, uma vez que, infelizmente, o legislador não respondeu de forma clara a pergunta sobre o âmbito de aplicação do RGPD e sua relação com a AO (sobre isso veja o item IV.1 acima).

b Proteção jurídica do titular dos dados

O art. 77 do RGPD outorga a todos aqueles atingidos em seu direito de proteção de dados um direito *de recorrer*, que deve ser dirigido à autoridade de controle (o BfDI). Caso o órgão fiscal negue acesso às informações com base em um requerimento do contribuinte sobre seus dados pessoais, como, por exemplo, uma solicitação sobre seus dados pessoais arquivados junto ao órgão fiscal, tem o contribuinte o direito de recorrer contra essa decisão ao BfDI. Em seguida, o órgão de controle tem de analisar a recusa da autoridade fiscal em informar e, eventualmente, ordenar ao órgão fiscal que preste a informação (veja o item IV.4.a acima).

Além disso, independentemente desse recurso, pode o titular dos dados, nos termos do § 32c, par. 5, da AO, pedir que a autoridade tributária forneça a informação

24 Krumm (TIPKE *et al.*, 2018, § 32h AO, par. 5) tem entendimento contrário, enquanto Schwarz (2017, p. 130), com recurso ao art. 87, par. 3, da GG, tem entendimento diverso.

negada ao BfDL. A informação direta (veja item IV.3.a) é substituída, então, por uma informação administrativa interna do órgão fiscal para o BfDL. Por meio do envio da informação é possibilitado ao BfDL fiscalizar se, no caso concreto, a negativa em informar é lícita (TIPKE *et al.*, 2018a, § 32c AO, par. 29).

Ademais, independentemente disso, o art. 78 e 79 do RGPD concede ao titular um direito à *tutela jurisdicional*, tanto contra a autoridade de controle (no caso, contra o BfDL), quanto contra o responsável (no caso, autoridade fiscal). No tocante a isso, o § 32i da AO atribuiu à *Jurisdição Fiscal* (§ 33, da Lei de organização da Justiça Fiscal – FGO) a competência especial para tratar do assunto, afastando a competência da Justiça Administrativa alemã.

O réu pode ser o BfDL (por exemplo, em caso de inércia), mas também o órgão fiscal (por exemplo, ao recusar o acesso à informação, nos moldes do § 32c do AO). O § 32i, par. 9, da AO ao derrogar o § 44 da Lei que regula os Tribunais Fiscais (FGO²⁵) determina ser desnecessário qualquer procedimento preparatório (procedimento de impugnação extrajudicial). Ao mesmo tempo, isso significa que o titular não precisa primeiramente apresentar um recurso perante o BfDL antes de ajuizar uma ação contra a autoridade fiscal ou contra o próprio BfDL. É de se cogitar também uma ação perante a Justiça Administrativa alemã [*Anfechtungsklage*] por parte da autoridade fiscal contra a fiscalização do BfDL. Se uma ação dessa natureza for apresentada pela autoridade tributária contra o BfDL, tem ela, nos termos do §§ 32i, par. 10, da AO, efeito suspensivo.

V Referências

ALEMANHA. **Abgabenordnung** [Código Tributário], de 16 de março de 1977. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html#BJNR006130976BJNE023101301. Acesso em: 15 jan. 2020.

ALEMANHA. **Bestimmungen über Aufbewahren und Aussondern von Unterlagen der Finanzverwaltung (AufbewBest-FV)**, de 1º de junho de 2011. Disponível em: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/413460/>. Acesso em: 26 fev. 2020.

ALEMANHA. **BMF-Schreiben** [Orientações sobre a aplicação do direito tributário expedida pelo Ministério das Finanças alemão], de 12 de janeiro de 2018a. Disponível em: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?__blob=publicationFile&v=3. Acesso em: 20 jan. 2020.

25 Sigla em alemão para: *Finanzgerichtsordnung* [nota do tradutor]

ALEMANHA. **BTDruks** [*Anais dos trabalhos legislativos do Parlamento alemão*], 18/1261, de 31 de maio de 2017a. Disponível em: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/126/1812611.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

ALEMANHA. **Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)** [*Lei Federal de Proteção de Dados*], de 30 de junho de 2017b. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/bdsg_2018/. Acesso em: 20 jan. 2020.

ALEMANHA. **Bundesverfassungsgericht**. Decisão de 21 de março de 2018b, BvF 1/13. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/fs20180321_1bvff000113.html. Acesso em: 20 jan. 2020.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 15 de dezembro de 1983, 1 BvR 209/83. **BVerfGE** n. 65, p. 1.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 17 de julho de 1984, 2 BvE 11/83 e 2 BvE 15/83. **BVerfGE** n. 67, p. 100.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 27 de junho de 1991, 2 BvR 1493/89. **BVerfGE** n. 84, p. 239.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 9 de março de 2004, 2 BvL 17/02. **BVerfGE** n. 110, p. 94.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 13 de junho de 2007, BvR 1550/03. **BVerfGE** n. 118, p. 168.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 10 de março de 2008, 1 BvR 2388/03. **BVerfGE** n. 120, p. 351.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 02 de março de 2010, BvR 256/08. **BVerfGE** n. 125, p. 260.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. Decisão de 24 de abril de 2013, 1 BvR 1215/07. **BVerfGE** n. 133, p. 275.

ALEMANHA. **Finanzgerichtsordnung** [*Lei sobre a organização da Justiça Fiscal*], de 6 de outubro de 1965. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html#BJNR014770965BJNG000101301>. Acesso em: 20 jan. 2020.

ALEMANHA. **Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften** [*Lei que altera a Lei sobre as pensões às vítimas da Segunda Guerra Mundial*], de 17 de julho de 2017c. Disponível em: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//%5B@attr_id%3D%27bgbl117s2541.pdf%27%5D#__bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl117s2541.pdf%27%5D__1582226937889. Acesso em: 20 jan. 2020.

ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal Alemã**, de 23 de maio de 1949. Deutscher Bundestag. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

ALEMANHA. **Strafgesetzbuch** [Código Penal], de 15 de maio de 1871. Disponível em: <https://www.bundestag.de/gg>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BÜCHHOLTZ, Gabriele. Grundrechte und Datenschutz im Dialog zwischen Karlsruhe und Luxemburg. **Die Öffentliche Verwaltung**. Stuttgart, Hefte 20, 2017, p. 837-845.

DRÜEN, Klaus-Dieter. Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung. **Steuer und Wirtschaft**. Jahrgang 2003, p. 205-221.

EHRKE-RABEL, Tina. Profiling im Steuervollzug. **FinanzRundschau**. Köln: Heft 2, 2019, p. 45-58.

ERKIS, Gülsen. Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren. **Deutsches Steuerrecht**. München: Heft 4, 2018, p. 161-167.

KIBLER, Cornelia; SANDHU, Aqilah. Vorwirkung von EU-Verordnungen am Beispiel der Datenschutz-Grundverordnung. **Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht**. Frankfurt a. M., Heft 8, 2018, p. 528-533.

KRUMM, Marcel. Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts. **Der Betrieb**. Düsseldorf, Heft 38, 2017, p. 2182-2195.

KÜHLING, Jürgen; MARTINI, Mário. Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht? **Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht**. Frankfurt a. M., Heft 12, 2016, p. 448-454.

MARTINS, Leonardo. **Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão**. 1. ed. Montevidéu: Fundación Konrad-Adenauer, 2005.

MYßEN, Michael; KRAUS, Fabian. Steuerliches Datenschutzrecht: Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung. **Der Betrieb**. Düsseldorf, Heft 33, 2017, p. 1860-1870.

REIMER, Philipp. Kommentar zum Artikel Art. 4 Nr. 2, Art. 5, 6, 36. In: SYDOW, Gernot (org.). **Europäische Datenschutzgrundverordnung**. 2. ed. Baden-Baden: Nomos, 2018.

REINHARDT, Jörn. Konturen des europäischen Datenschutzgrundrechts Zu Gehalt und horizontaler Wirkung von Art. 8 GRCh. **Archiv des öffentlichen Rechts**. Tübingen, Jahrgang 142 (2017), Heft 4, p. 528-565.

SCHWARZ, Sebastian. **Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht**. 1. ed. Baden-Baden: Nomos, 2017.

SEER, Roman. Datenschutz im Besteuerungsverfahren. In: HERLINGHAUS, Andreas; HIRTE, Heribert; HÜTTEMAN, Rainer; HEIDEL, Thomas (org.). **Festschrift für Wienand Meilicke**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2010.

SEER, Roman. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Heft 4, 2015, p. 315-330.

SEER, Roman. **Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren**. 1. ed. Berlin: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH, 2017.

TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm; SEER, Roman; BRANDIS, Peter; DRÜEN, Klaus-Dieter; LOOSE, Mathias, KRUMM, Marcel. **Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Kommentar**. Köln: Otto Schmidt, 2018a.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; SEER, Roman; HEY, Johanna; MONTAG, Heinrich; ENGLISCH, Joachim; HENNRICHS, Joachim. **Steuerrecht**. 23. ed. Köln: Otto Schmidt, 2018b.

UNIÃO EUROPEIA. **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia** (CDFUE), de 7 de dezembro de 2000. Disponível em: http://data.europa.eu/eli/treaty/char_2012/oj. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 95/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho**, de 24 de Outubro de 1995, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31995L0046&from=PT>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2011/16/EU do Conselho**, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016&from=PT>. Acesso em: 20 jan. 2020. (UE 2011).

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva (UE) 2016/680 do Parlamento Europeu e do Conselho**, de 27 de abril de 2016, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelas autoridades competentes para efeitos de prevenção, investigação, detenção ou repressão de infrações penais ou execução de sanções penais, e à livre circulação desses dados, e que revoga a Decisão-Quadro 2008/977/JAI do Conselho. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0680>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. **Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho**, de 27 de abril de 2016a, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016R0679&from=PT>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. **Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)**, de 26 de dezembro de 2012. Versão consolidada. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Grande Secção, de 9 de novembro de 2010, Processos apensos C-92/09 e C-93/09, Caso “Schecke GbR/Eifert”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79001&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7227020>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Grande Secção, de 26 de fevereiro de 2013, Processo C-617/1, Caso “Hans Åkerberg Fransson”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=134202&doclang=PT>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Grande Secção, de 8 de abril de 2014, Processo C-293/12, Caso “Digital Rights Ireland und Seitlinger”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=150642&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7345535>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Terceira Secção, de 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, Caso “WebMindLicenses Kft”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173127&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7226680>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Grande Secção, de 21 de dezembro de 2016b, Processo C-203/15, Caso “Tele2 Sverige AB”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=186492&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7345969>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Grande Secção, de 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, Caso “Berlioz Investment Fund SA”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=190721&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7375825>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Grande Secção, de 10 de julho de 2018, Processo C-25/17, Caso “Zeugen Jehovas”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=203822&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7283619>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão da Quinta Secção, de 15 de janeiro de 2002, Processo C-43/00, Caso “Andersen og Jensen”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=47012&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7283055> Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão do Tribunal, de 10 de outubro de 1973, Processo 34-73**, Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88457&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7281239>. Acesso em: 20 jan. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). **Acórdão do Tribunal, de 17 de julho de 1997, Processo C-28/95, Caso “Leur-Bloem”**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43705&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7282734>. Acesso em: 20 jan. 2020.