

RICARDO ALEXANDRE

DIREITO TRIBUTÁRIO

2025

19ª
edição

revista,
atualizada
e ampliada

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

12

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário: 12.1 Considerações Iniciais – 12.2 Fiscalização; 12.2.1 Poderes das autoridades fiscais; 12.2.2 Os deveres das autoridades fiscais; 12.2.2.1 O dever de documentar o início do procedimento; 12.2.2.2 O dever de manter sigilo e suas exceções; 12.2.2.2.1 A transferência do sigilo; 12.2.2.2.2 A divulgação das informações; 12.2.2.2.3 A permuta de informações sigilosas entre entes tributantes – 12.3 Dívida Ativa – 12.4 Certidões Negativas; 12.4.1 Certidões positivas com efeitos de negativas; 12.4.2 Dispensa da apresentação de certidão negativa; 12.4.3 Responsabilidade por expedição de certidão com erro – 12.5 A utilização de meios indiretos de cobrança e a vedação às sanções políticas.

12.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Após trazer ao longo de todo o seu texto um conjunto de regras predominantemente materiais concernentes aos tributos e às relações jurídicas a eles pertinentes, o Código Tributário Nacional inaugura, a partir do seu art. 194, um Título denominado “Administração Tributária”, em que constam principalmente regras formais acerca dos órgãos e agentes públicos responsáveis pela transformação em atos concretos das regras abstratamente previstas nos demais títulos do diploma.

O Título “Administração Tributária” é dividido em três Capítulos, seguindo um raciocínio por demais lógico.

Primeiramente, é estipulada a disciplina da **Fiscalização**, atividade estatal que tem por objetivo estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por intermédio da identificação e punição daqueles que não as cumprem.

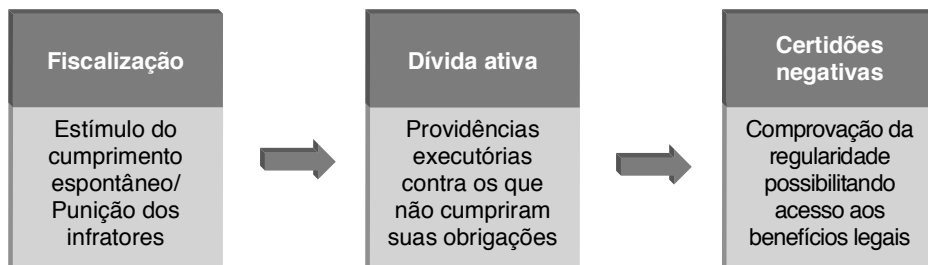
A fiscalização é um **poder-dever** orientado pela isonomia, que, em matéria tributária, se prende à ideia de **tributar cada pessoa na medida de sua capacidade contributiva**. Nessa linha, a própria Constituição Federal faculta à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, art. 145, § 1º).

A atividade de fiscalizar e arrecadar tributo é, talvez, a mais importante atividade-meio do Estado, pois dos recursos dela advindos dependem todas as atividades-fim estatais, como a prestação dos serviços de segurança, saúde e educação.

Em atenção a essa importância, a Emenda Constitucional 42/2003 deixou expresso no Texto Constitucional que as administrações tributárias dos diversos entes federados são atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, tendo recursos prioritários para a realização de suas atividades, mediante, inclusive, a vinculação da receita própria dos impostos para tais fins (CF/1988, art. 37, XXII combinado com o art. 167, IV).

Após detalhar regras sobre os procedimentos necessários para aferir o adimplemento das obrigações tributárias, o CTN passa a tratar da “**Dívida Ativa**”, disciplinando as providências a serem adotadas contra aqueles que deixaram de cumprir o que deviam.

Finalmente, como forma de premiar os sujeitos passivos que se mantêm em situação de regularidade fiscal, o CTN encerra o Título “Administração Tributária” com um capítulo denominado “**Certidões Negativas**”, que se constituem nos documentos mediante os quais os sujeitos passivos regulares podem comprovar tal situação e obter os benefícios daí decorrentes, como a possibilidade de participar de licitações ou de obter empréstimos e financiamentos em instituições financeiras oficiais.



Passa-se ao estudo de cada atividade.

12.2 FISCALIZAÇÃO

12.2.1 Poderes das autoridades fiscais

Observadas as disposições do Código Tributário Nacional, a legislação tributária regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação (CTN, art. 194).

O poder não deve ser um fim em si mesmo, mas apenas um meio para atingir um fim maior. Tratando-se de competências das autoridades fiscais, o poder é conferido na exata medida que o legislador considerar necessária para o eficiente exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, levando em consideração as peculiaridades de cada tributo administrado.

Assim, faz-se necessário que a legislação tributária regule alguns poderes e competências das autoridades administrativas de uma maneira geral e com aplicabilidade a todos os tributos administrados pelo respectivo ente (poder de requisitar informações, de examinar documentos, de inaugurar procedimento fiscal etc.). Entretanto, há de se recordar que existem tributos essencialmente diferentes entre si, o que justifica a necessidade de um disciplinamento específico de poderes e competências especiais para as autoridades responsáveis por sua fiscalização.

Tome-se, por exemplo, o caso da fiscalização do imposto de importação num ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado, porta de entrada do País, área de segurança nacional. A necessidade de uma ágil e eficiente atividade fiscal protetiva da economia nacional justifica a atribuição, aos Auditores Fiscais ali lotados, de um conjunto de poderes inimagináveis para um Auditor Fiscal responsável pela administração do ITR.

A título ilustrativo, a Legislação Aduaneira prevê, especificamente para a administração dos tributos respectivos, que a precedência da autoridade fiscal implica a obrigação, por parte das demais autoridades, de prestar auxílio imediato, sempre que requisitado pela autoridade aduaneira, disponibilizando pessoas, equipamentos ou instalações necessários à ação fiscal (Regulamento Aduaneiro, art. 17, § 1º, I, com a redação dada pelo Decreto 7.213, de 15.06.2010).

Como não poderia deixar de ser, a legislação relativa à fiscalização aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (CTN, art. 194, parágrafo único).

Nada impede, portanto, a fiscalização de uma igreja, de um partido político ou de qualquer outro ente imune. Relembre-se que a imunidade destas instituições normalmente depende da manutenção dos respectivos patrimônios, rendas e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, circunstância que pode ser aferida mediante regular processo de fiscalização. Além disso, os entes imunes podem ser legalmente designados responsáveis pelos tributos cuja legislação lhes atribua o dever de retenção e recolhimento. Assim, se a associação sem fins lucrativos (imune) faz um pagamento sujeito à retenção de imposto de renda na fonte, será sujeito passivo do tributo (responsável), o que também aponta no sentido de que, assim como as demais pessoas físicas e jurídicas, os entes imunes devem se sujeitar, ao menos potencialmente, à atividade fiscalizatória do Estado.

Conforme foi comentado, a própria Constituição Federal autoriza a Administração Tributária a entrar na intimidade econômica dos particulares, mediante a identificação dos respectivos patrimônios, rendimentos e atividades econômi-

cas (CF, art. 145, § 1º). Nessa linha, o art. 195 do CTN afasta a aplicação de quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Assim, o caráter sigiloso da escrituração comercial e fiscal, bem como dos documentos que comprovam os fatos escriturados, não pode ser oposto ao Fisco, devendo os sujeitos passivos mantê-los (livros e documentos) **até que ocorra a prescrição dos créditos decorrentes das operações a que se refiram** (CTN, art. 195, parágrafo único).

Como é consabido, o prazo prescricional é de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito. Entretanto, não se pode afirmar que os livros e documentos devem ser mantidos “**por cinco anos**”, pois o prazo extintivo está sujeito à interrupção e à suspensão, de forma que pode ser necessário ao sujeito passivo manter a documentação por bem mais do que cinco anos. Assim, a obrigatoriedade deve ser enunciada exatamente como disciplinada no CTN, ou seja, **até que ocorra a prescrição**.

Há quem considere desnecessária a manutenção dos livros e documentos até a consumação da **prescrição**, visto que, se verificada a **decadência**, o Fisco não poderia mais lançar qualquer diferença contra o sujeito passivo, não sendo mais necessária a guarda de qualquer documento. O raciocínio é equivocado porque, conforme analisado, se um lançamento anteriormente realizado for anulado por vício formal, o prazo decadencial será reaberto e os livros deverão ser mantidos **até a prescrição**.

Registre-se, por fim, que o analisado parágrafo único do art. 195 refere-se aos “livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal”. Quanto a estes, não há dúvida, se requisitados pela autoridade fiscal, devem ser apresentados, configurando sua falta ilícito fiscal.

Entretanto, em cada espécie de atividade econômica existem livros de escrituração opcional, de forma que os sujeitos passivos podem optar por mantê-los ou não. Quanto a tais livros, podem surgir dúvidas sobre a possibilidade de a Administração Tributária formular requisição e, em caso positivo, sobre a obrigatoriedade de exibição por parte do sujeito passivo.

O sujeito passivo não é obrigado a manter livros opcionais. Assim, se a fiscalização requisita livro opcional e o sujeito passivo informa que não procede à escrituração do livro requisitado, nenhuma punição lhe pode ser aplicada. Todavia, se mantém o livro – tanto é que o Fiscal o viu – não pode se negar a apresentá-lo, sob pena de configuração de embaraço à fiscalização ou ilícito mais grave.

No âmbito jurisprudencial, ganha relevo a Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal, redigida da seguinte forma:

STF – Súmula 439 – “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”.

Da redação da Súmula extrai-se a possibilidade de acesso aos livros comerciais acaso existentes, **mesmo que não obrigatórios**. Entretanto, a fiscalização não é uma caça às bruxas, devendo desenvolver-se dentro do necessário ao esclarecimento da matéria objeto de investigação. Por conseguinte, tem-se por vedado à autoridade administrativa desviar a finalidade do procedimento e adentrar nos demais pontos constantes da escrita fiscal que deveriam permanecer sigilosos.

O CTN também atribui às autoridades fiscais o poder de requisitar de determinadas pessoas todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Trata-se de uma imposição de que a sociedade contribua com a atividade de fiscalização que, em última análise, é exercida em benefício de toda a coletividade. Nos termos legais, são as seguintes as pessoas obrigadas a fornecer informações (CTN, art. 197):

- I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III – as empresas de administração de bens;
- IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V – os inventariantes;
- VI – os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

A lista é composta por pessoas que, em virtude de suas atividades, têm acesso a informações que podem ser extremamente necessárias para o exercício da atividade de fiscalização.

Assim, por exemplo, os serventuários do cartório do registro de imóveis têm informações relativas a imóveis e atos jurídicos a eles concernentes, que podem configurar fatos geradores de vários tributos (IPTU, ITR, IR, ITCMD, ITBI). Além disso, tais imóveis podem ser usados numa execução fiscal promovida por qualquer dos entes tributantes.

O mesmo raciocínio poderia ser desenvolvido para tomar como exemplo qualquer das demais pessoas citadas no dispositivo, pois todas, em razão de suas atividades, possuem informações de grande relevância para a Administração Tributária.

A lista das pessoas obrigadas a atender as requisições fiscais não é exaustiva, uma vez que é encerrada por uma hipótese aberta em que podem ser enquadradas “quaisquer outras entidades ou pessoas **que a lei designe**, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”. Registre-se, contudo, que a escolha da pessoa sobre a qual pode recair a requisição de informações não é fruto da discricionariedade administrativa, pois somente

havendo **lei** estipulando a obrigatoriedade de prestar informação, poderá ser formulada a intimação.

Historicamente sempre foi grande a controvérsia acerca da possibilidade de a autoridade administrativa, por ato próprio, **requisitar às instituições enumeradas no inciso II (os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras) informações protegidas por sigilo bancário, sem necessidade de interveniência da autoridade judicial.** Conforme já estudado, atualmente a possibilidade também encontra fundamento na Lei Complementar 105/2001, que estatui, no seu art. 6º:

“Art. 6.º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente”.

Pondo fim às incertezas decorrentes da controvérsia, em fevereiro de 2016, o Supremo Tribunal Federal julgou um conjunto de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859) e **considerou legítima a previsão.** A decisão da Corte, assim como as hipóteses, procedimentos e restrições relativos à requisição fiscal de dados protegidos por sigilo bancário são analisados no item 2.6.3.2 do Capítulo 2, cuja leitura atenta é recomendada ao leitor.

Apesar da amplitude da lista de pessoas sujeitas ao poder de requisição das autoridades administrativas, a administração tributária continuava a ter dificuldades de obtenção de informações de instituições públicas e privadas que **administram cadastros e registros e controlam operações com bens e direitos.** Essas instituições, quando não se enquadravam com exatidão na lista do art. 197 do CTN, invocavam sigilo dos dados que possuíam e não acatavam as requisições fiscais.

Assim, por exemplo, as construtoras, os shoppings, as imobiliárias e as holdings possuem cadastros e registros de importantes operações realizadas por clientes, mas, por não se enquadrarem precisamente na lista do art. 197, muitas vezes se negavam a atender às requisições fiscais. Protegidos por tais negativas, tornou-se muito comum os casos de adquirentes de imóveis jamais registrarem oficialmente suas aquisições, mantendo apenas os contratos com aquelas empresas como “prova” de propriedade. Para lidar com essas situações e dar maior clareza e amplitude ao poder de requisição das autoridades fiscais de todas as esferas federadas, a LC 208/2024 acresceu ao art. 198 do CTN o § 4º, que assim dispõe:

“Art. 198 (...)

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 197, a administração tributária poderá requisitar informações cadastrais e patrimoniais de sujeito passivo de

crédito tributário a órgãos ou entidades, públicos ou privados, que, inclusive por obrigação legal, operem cadastros e registros ou controlem operações de bens e direitos.

O dispositivo também alcança **órgãos e entidades públicos**, tendo em vista existirem casos de municípios que negam aos demais entes informações sobre imóveis sujeitos ao IPTU, estados que relutam em disponibilizar informações sobre notas fiscais etc. Não obstante, especificamente no tocante ao dever de colaboração federativa, a LC 208/2024 também acresceu ao art. 198 do CTN o § 5º, que não apenas possibilita, mas **torna obrigatório o compartilhamento das bases de dados, inclusive aquelas operadas por órgãos não integrantes da administração tributária**. O dispositivo é comentado no item 12.2.2.2.3.

Para evitar antinomias com as normas que impõem dever de sigilo às pessoas que exerçam determinados cargos, ofícios, funções, ministérios, atividades ou profissões, o CTN as excetua do dever de prestar informações (CTN, art. 197, parágrafo único). Se não fosse o dispositivo, o médico seria obrigado a manter em sigilo as informações obtidas em razão do ofício (pela lei que regulamenta sua profissão) e, ao mesmo tempo, poderia ser legalmente obrigado a prestar tais informações (caso previsto em lei).

Um outro poder expressamente outorgado às autoridades fiscais pelo Código Tributário Nacional é o de **requisitar a força pública**, previsto no art. 200 do CTN:

“Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

Requisitar significa **pedir com força vinculante ou ordenar**. Assim, não podem as autoridades policiais deixar de atender a requisição das autoridades fiscais nas situações descritas no dispositivo, até porque, nos termos constitucionais, a administração fazendária e seus servidores fiscais têm, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (CF, art. 37, XVIII).

No dispositivo legal acima transcrito, a expressão “e reciprocamente” autoriza, ao menos na teoria, que a autoridade administrativa estadual ou municipal requisiute força pública federal, não havendo vinculação entre o ente em nome do qual atua a autoridade e a polícia que ele pode requisitar. Andou bem neste ponto o legislador, pois as situações em que se faz necessária a utilização da força pública são, normalmente, marcadas pela urgência, o que aponta no sentido de se requisitar o aparelhamento policial que tem condições de se fazer presente de uma maneira mais célere.

Na prática, é regra que as autoridades federais formulem suas requisições à polícia federal e que as autoridades estaduais e municipais requisitem a polícia militar. Contudo, a requisição entre esferas administrativas diferentes também é possível.

O poder de requisitar a força policial é da autoridade que preside a diligência e não necessariamente do chefe da repartição fiscal.

Quando a autoridade fiscal ou a Administração Pública é vítima de desacato ou outro crime, a requisição de força policial é plenamente justificável. Nos casos de embaraço à fiscalização (ato ou omissão dolosa tendente a dificultar o procedimento fiscal) ou da necessidade de “adotar medida prevista na legislação tributária”, a requisição também é legalmente cabível, mesmo não configurada prática de crime ou contravenção. Nesses casos, contudo, deve-se dar atenção especial à proteção constitucional do domicílio, porque, na ausência do flagrante delito ou de outra causa autorizadora do ingresso, far-se-á necessária a ordem judicial para assegurar a entrada das autoridades fiscais e policiais no estabelecimento do contribuinte.

Nesse sentido, no concurso para Delegado da Polícia Federal (Nacional), realizado em 2004, o CEBRASPE elaborou questão com o seguinte enunciado: “Após regularmente intimados pela autoridade administrativa para apresentarem a documentação fiscal da empresa, os sócios não atenderam à notificação no prazo de 15 dias. Em razão disso, os agentes da fiscalização requisitaram auxílio policial, adentrando o estabelecimento comercial, onde, imediatamente, passaram a apreender notas fiscais e documentos de controle paralelo. Com tal documentação, e em virtude da fraude descoberta, o lançamento tributário veio a ser realizado”.

Propôs-se que, com base na situação hipotética, fossem julgados alguns itens, dentre eles o seguinte: “A autoridade policial não poderia negar o auxílio requisitado, já que ocorreu embaraço à fiscalização”. O item está **errado**, pois, como visto, o poder de requisição deve ser interpretado em consonância com as garantias individuais, dentre elas a da inviolabilidade do domicílio.

Pela mesma razão, no concurso para Procurador do Município de Curitiba/PR, realizado em 2015 pelo Núcleo de Concursos da Universidade Federal do Paraná (NC/UFPR), considerou-se **incorreta** a seguinte assertiva: “As autoridades fazendárias poderão requisitar o auxílio de força pública quando vítimas de embaraço no exercício de suas funções, sendo-lhes facultado, sem necessidade de prévia autorização judicial ou do investigado, adentrar o estabelecimento das pessoas jurídicas recalcitrantes”.

12.2.2 Os deveres das autoridades fiscais

A Constituição exigiu tributação isonômica (CF, art. 150, II) e, para tanto, facultou à Administração Tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, art. 145, § 1º). Mesmo que não previsto expressamente, o poder de fiscalizar estaria implícito no dever de tributar a

todos isonomicamente, entretanto, como não poderia deixar de ser, tal poder deve ser exercido com respeito aos direitos individuais.

Assim, ao fiscalizar, o Estado deve respeito a todos os direitos e garantias constitucionalmente consagrados, como a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, das comunicações, da casa (que, segundo o STF, compreende o local de exercício de profissão) etc. Além disso, tratando especificamente do exercício da função fiscalizatória, o CTN previu outras restrições a serem observadas pelas autoridades fiscais, conforme se passa a analisar.

12.2.2.1 *O dever de documentar o início do procedimento*

Conforme dispõe o art. 196 do CTN, a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

A atividade de fiscalização modifica o ambiente de funcionamento da empresa. Trata-se de um “mal necessário” que não pode se eternizar. É por conta disso que a legislação de cada ente federado deverá prever o prazo máximo para conclusão das diligências, apesar de possibilidade de prorrogação.

Como há prazo para o término do procedimento, é necessário que se documente o seu começo, o que tradicionalmente é feito por intermédio da lavratura do **Termo de Início de Fiscalização**.

O parágrafo único do art. 196 do CTN afirma que o termo, sempre que possível, será lavrado em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrado em separado, dele se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade que proceder ou presidir a diligência. Na prática, é mais comum a lavratura em separado com a entrega da cópia autenticada ao fiscalizado.

Além de precisar o **termo inicial do prazo para a conclusão do procedimento**, a lavratura de Termo de Início de Fiscalização **pode** produzir dois outros efeitos, quais sejam **antecipar a contagem do prazo decadencial e afastar a espontaneidade do sujeito passivo**.

A matéria já foi objeto de análise nos tópicos pertinentes, mas, de uma maneira resumida, as situações serão abaixo explanadas.

Regra geral, o **termo inicial de fluência do prazo decadencial** é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). Todavia, se, antes de atingida tal data, for iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, o termo inicial é antecipado para a data da notificação (CTN, art. 173, parágrafo único). O Termo de Início de Fiscalização regularmente cientificado ao sujeito passivo produz este efeito.

Por outro lado, o art. 138 do CTN beneficia os sujeitos passivos que confessem infrações cometidas e, se for o caso, paguem o respectivo tribu-

to e juros de mora, desde que a confissão tenha se dado antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Assim, se lavrado e cientificado um Termo de Início de Fiscalização, **fica afastada a espontaneidade** do sujeito passivo **quanto às infrações que sejam correlacionadas com o objeto da fiscalização**.

Em síntese, são os seguintes os possíveis efeitos da lavratura de Termo de Início de Fiscalização com notificação formal ao fiscalizado:

- a) estabelece o termo inicial para o término do procedimento de fiscalização;
- b) antecipa o termo inicial de fluência do prazo decadencial (se esta já não teve seu curso iniciado);
- c) afasta a espontaneidade do sujeito passivo.

12.2.2.2 O dever de manter sigilo e suas exceções

Consoante analisado, as autoridades fiscais, no exercício de suas elevadas atribuições, têm acesso a informações privilegiadas sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

A contrapartida ao conhecimento das informações é o dever de mantê-las em sigilo, sob pena de responsabilização administrativa, cível e criminal.

Perceba-se que a literalidade do dispositivo não submete à regra do sigilo as meras informações cadastrais, como nome do contribuinte, número de seus documentos, endereço etc.

12.2.2.2.1 A transferência do sigilo

Sendo certo que o *caput* do art. 198 do Código estabelece a **regra** do sigilo, os §§ 1º e 3º trazem exceções que se diferem por uma peculiaridade.

Nos casos previstos no § 1º, a informação **não deixa de ser sigilosa**, apenas **sendo transferida** do âmbito da Administração Tributária para uma outra organização, mantendo-se, nesta, também em sigilo. Nos casos previstos no § 3º, a informação **deixa de ser sigilosa, podendo ser divulgada**, inclusive pela imprensa, ressalvada a primeira hipótese listada no dispositivo, conforme jurisprudência a ser analisada no tópico subsequente

Neste tópico serão analisadas as exceções caracterizadas pela transferência de informação sigilosa entre organizações. Para uma melhor percepção deste fenômeno, transcreve-se o fundamento legal para a hipótese:

“Art. 198. (...)

§ 1.º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

- I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa”.

Na primeira hipótese, a autoridade judiciária (juiz ou tribunal) **requisita** a informação protegida pelo sigilo. A informação **não é divulgada, devendo permanecer em sigilo também no âmbito do Poder Judiciário.**

Cabe aqui relembrar que, nos precisos termos do art. 58, § 3º, da CF/1988, as Comissões Parlamentares de Inquérito possuem poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, podendo, fundamentadamente, determinar a quebra dos sigilos bancário, telefônico, telemático e – o que mais interessa neste ponto – fiscal. O entendimento é pacífico no âmbito do Supremo Tribunal Federal (MS 24.749, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 05.11.2004).

Apesar da ausência de previsão expressa no CTN, o **Regimento Interno do Conselho Nacional de Justiça – CNJ**, no seu art. 8º, V, confere ao **Corregedor Nacional de Justiça** o poder de "**requisitar** das autoridades **fiscais**, monetárias e de outras autoridades competentes informações, exames, perícias ou documentos, **sigilosos ou não**, imprescindíveis ao esclarecimento de processos ou procedimentos submetidos à sua apreciação, dando conhecimento ao Plenário”.

O CNJ é o órgão de natureza constitucional-administrativa competente para realizar o controle interno administrativo, financeiro e disciplinar da magistratura, não possuindo, portanto, atribuições jurisdicionais. Apesar disso, o STF considerou que a competência requisitória é **constitucional e possui força temporária de lei**, porque foi editada com fundamento no art. 5º, § 2º, da EC 45/2004, que atribui ao Conselho a competência para disciplinar, **por resolução**, seu funcionamento e definir as atribuições do Corregedor, **enquanto a matéria não for regulada pelo Estatuto da Magistratura** (ADI 4.709/DF).

Contudo, como meio de compatibilizar a previsão regimental com a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes, o STF conferiu-lhe interpretação conforme à Constituição, exigindo que a requisição ocorra em “**processo regularmente instaurado para apuração de infração por sujeito determinado, mediante decisão fundamentada e baseada em indícios concretos da prática do ato**” (STF, Pleno, ADI 4.709/DF, Rel. Rosa Weber, j. 30/05/2022, DJe 08/06/2022). Os requisitos estabelecidos acabaram por tornar tal **requisição** bastante similar à mera **solicitação** de transferência de dados sigilosos realizada pelas demais autoridades administrativas, tratada logo a seguir.

A segunda hipótese de transferência de dados protegidos pelo sigilo fiscal tem aplicabilidade quando instaurado processo administrativo no âmbito da entidade solicitante, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração.

A exceção permite facilitar a apuração, no âmbito da própria Administração, de graves ilícitos cometidos por servidores públicos e demais pessoas

sujeitas ao poder disciplinar da Administração Pública (como os delegatários de serviços públicos, por exemplo).

A **solicitação** administrativa de dados protegidos por sigilo fiscal não deve se transformar num procedimento de rotina para a coleta de indícios para que se instaurem futuras investigações. Não se pode esquecer que a manutenção do sigilo continua sendo regra, de forma que a solicitação só é cabível quando efetivamente existam graves indícios de cometimento de ilícito administrativo que já esteja sendo objeto de apuração em **processo regularmente instaurado**.

Talvez seja por isso que, ao falar da transferência de sigilo a pedido de autoridade judiciária, o CTN usou a forte palavra “**requisição**” (ordem) que não dá qualquer margem de análise à autoridade requisitada. Já ao falar do pedido de autoridade administrativa, o CTN usou o vocábulo “**solicitação**”, que, em Direito, **tem o sentido de pedido, sujeito à análise** por parte da autoridade competente para o deferimento.

O que se está a afirmar não é que a Administração Pública tem o poder de analisar se é conveniente e oportuno fornecer os dados solicitados pela autoridade administrativa, mas sim que deve analisar se foram cumpridos os requisitos formais, como a instauração regular de processo e a apuração de infração administrativa.

Em qualquer caso, é aplicável a regra procedimental prevista no § 2º do art. 198 do CTN, cujos termos são os seguintes:

“Art. 198. (...)

(...)

§ 2.º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo”.

A regra tenta deixar claro o que foi aqui defendido à exaustão. A informação sai sigilosa da repartição fiscal e deve ser mantida em sigilo também na organização requisitante ou solicitante, passando esta a ser verdadeira **detentora do sigilo**.

12.2.2.2.2 A divulgação das informações

O § 3º do art. 198 do CTN traz outras exceções à regra do sigilo fiscal. No entanto, diferentemente das exceções previstas no § 1º, estudadas no tópico anterior, a lista ora analisada autoriza a divulgação de um conjunto de informações sensíveis que, se não fosse a exceção estipulada pelo dispositivo, estariam protegidas pelo sigilo fiscal.

Relembre-se que, nas situações excepcionais previstas no § 1º do artigo, as informações continuavam sigilosas, mas eram transferidas para outra organização. Nas hipóteses ora estudadas, as informações deixam de ser sigilosas, podendo, inclusive, se seguida a literalidade do CTN, ser veiculadas pela imprensa.

O dispositivo foi lavrado da seguinte forma:

“Art. 198. (...)

(...)

§ 3.º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória; e

IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

Desde já é necessário destacar que, conforme será demonstrado adiante, o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria é bem mais restritivo no tocante à primeira hipótese (representações fiscais para fins penais), tratando-a de maneira semelhante aos casos mencionados no tópico anterior, em que a informação é transferida, mas deve ser ainda tratada como sigilosa no órgão de destino.

Durante um procedimento de fiscalização, é comum que a autoridade administrativa descubra ilícitos praticados pelos sujeitos passivos. Quando tais ilícitos têm conotação meramente fiscal-administrativa, a própria autoridade competente para lançar o tributo lança também a penalidade pecuniária (multa) ou aplica penalidade de outra natureza (pena de perdimento, por exemplo), conforme previsão legal.

Já quando o ilícito detectado também configura crime de ação pública, incumbe à autoridade administrativa formular representação à autoridade competente para apresentar ao Poder Judiciário a denúncia cabível, visando à responsabilização do autor do delito. Assim, é elaborada uma **representação fiscal** (pois oriunda de autoridade fiscal) **para fins penais** (porque o objetivo é a responsabilização penal do infrator) ao órgão do Ministério Público, titular exclusivo da ação penal pública. Tal representação deve descrever com precisão a conduta criminoso, sendo naturalmente recheada de dados fiscais sigilosos. Apesar disso, nos termos do CTN, a providência pode ser legalmente adotada sem que reste configurada violação da garantia de sigilo legalmente consagrada aos sujeitos passivos.

Em 2019, instaurou-se importante celeuma no âmbito do STF envolvendo a regra ora analisada. Discutia-se o alcance da possibilidade de remessa de

dados sigilosos ao Ministério Público para fins de persecução criminal, tendo em vista que o Ministro Dias Toffoli concedera uma liminar autorizando o compartilhamento de “**dados globais**”, a serem utilizados exclusivamente para fins de investigação, mas não como prova direta, restando proibida a remessa do que ele denominou de “**dados sensíveis**” (cujo compartilhamento dependeria de ordem judicial). Não obstante, o Plenário da Corte, ao julgar o RE 1.055.941/SP, firmou, por maioria (da qual também participou o Ministro Toffoli, convencido pelos brilhantes argumentos dos colegas), as seguintes teses:

1) É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal que define o lançamento do tributo com os órgãos de persecução penal para fins criminais, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional.

2) O compartilhamento referido no item anterior pela Unidade de Inteligência Financeira e pela Receita deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios.

Percebe-se do teor da primeira tese a irrestrita amplitude dos dados passíveis de compartilhamento com o Ministério Público, compreendendo a “íntegra do procedimento fiscalizatório”. Contudo, conforme fica claro da segunda tese, as informações não podem ser simplesmente “divulgadas” (conforme aparenta autorizar o art. 198, §3º, I, do CTN), sendo necessária a adoção de procedimento formal destinado a garantir a manutenção do sigilo e a possibilitar a apuração, correção e punição de eventuais desvios. A situação, portanto, acaba por se aproximar bastante àquelas estudadas no tópico imediatamente anterior, relativo à transferência de sigilo

No tocante ao momento em que deve ser formulada a representação fiscal para fins penais, uma outra distinção precisa ser feita, relativa à natureza do crime objeto da comunicação. Quando o fato apurado pela autoridade fiscal configura, em tese, **crime contra a Administração Pública**, não há delongas, devendo ser imediatamente formulada a representação ao órgão competente do Ministério Público.

Situação bem mais complexa ocorre quando o fato é tipificado como **crime contra a ordem tributária** (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990), **apropriação indébita previdenciária** (art. 168-A do Código Penal) ou **sonegação de contribuição previdenciária** (art. 337-A do Código Penal), hipóteses nas quais a própria existência do crime depende da existência do crédito tributário lançado. O cerne da questão é que a autoridade fiscal constitui o crédito, mas o contribuinte tem o direito de impugnar o auto de infração. Caso seja imediatamente formulada representação ao Ministério Público, é possível que,

mais à frente, o próprio órgão de “jurisdição administrativa” decida pela improcedência do lançamento e, portanto, pela inexistência de crédito tributário, enquanto na esfera judicial tramita um processo penal relativo à sonegação de um valor que a Fazenda não mais entende devido.

Visando a solucionar o problema, o art. 83 da Lei 9.430/1996 prescreve:

“A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

O dispositivo vincula a autoridade administrativa, impedindo-a de formular a representação ao Órgão Ministerial antes da constituição definitiva do crédito. O objetivo é o de evitar o conflito entre as decisões administrativas e judiciais, bem como o oferecimento prematuro de denúncias criminais contra contribuintes que ainda não tiveram oportunidade de defesa quanto à matéria estritamente tributária.

Entendendo que a regra estaria a tolher a competência exclusiva do Ministério Público para decidir sobre o ajuizamento da ação penal, o Procurador-Geral da República ajuizou ação direta de inconstitucionalidade contra o dispositivo.

O STF, resumidamente, entendeu que a norma atacada tinha “como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público”, de forma que este poderia “oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita ‘representação tributária’, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo”.

Não obstante a decisão parecer apontar no sentido da plena viabilidade de oferecimento da denúncia antes da decisão final no processo administrativo fiscal, este raciocínio não prospera, pois somente há **lançamento definitivo** quando tal processo chega ao fim. Corrobora o raciocínio o fato de o STF ter afirmado, na mesma decisão, que “antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal” (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.571/UF, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2003, DJ 30.04.2004, p. 27).

Posteriormente, o Tribunal cristalizou seu entendimento com a edição da Súmula Vinculante 24, nos termos abaixo transcritos:

STF – Súmula Vinculante 24 – Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

A redação do enunciado é mais restrita que a previsão constante do art. 83 da Lei 9.430/1996, pois, enquanto esta se refere aos crimes contra a

ordem tributária previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990 e aos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, a súmula aponta apenas para os crimes previstos nos incisos I a IV do art. 1.º da Lei 8.137/1990. Em provas de concurso público, o candidato deve atentar para a fonte apontada pelo examinador na elaboração de eventual questão.

Na prática, nos crimes citados no art. 83 da Lei 9.430/1996, só há **justa causa** para que o Ministério Público ofereça denúncia **após o término do processo administrativo fiscal** (se o crédito foi mantido), apesar de o ajuizamento depender de representação da autoridade fiscal.

De uma maneira mais técnica, pode-se afirmar que **a representação fiscal não é condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, mas a definitividade da constituição do crédito é condição para a configuração do crime.**

Enquanto não concluído o processo administrativo em que se discute o crédito tributário, **não corre prazo prescricional** para a responsabilização criminal do respectivo agente.

Apesar do entendimento, o próprio Supremo Tribunal Federal considera ser **“possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo fiscal**, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização”. No caso concreto, a Corte entendeu que a imprescindibilidade do inquérito decorria da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, o que tornou “necessária a instauração do procedimento inquisitorial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, consequentemente, para a apuração de eventual débito tributário” (STF, 2.ª T., HC 95.443/SC, j. 02.02.2010, *DJe* 19.02.2010).

Tal raciocínio, contudo, deve ser contextualizado com a decisão proferida em 2016 pelo próprio STF, considerando constitucional a possibilidade de requisição direta de informação protegida por sigilo bancário pelas autoridades fiscais (sem necessidade de manifestação judicial), nos termos previstos no art. 6.º da LC 105/2001 (ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859), conforme detalhado no item 2.6.3 do Capítulo 2. Nesse contexto, ao menos **nos casos em que é possível a requisição direta nos termos da regulamentação da matéria, não mais se tem como necessária a instauração de inquérito policial para “instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário”.**

Nos incisos II e III do § 3º do art. 198, o CTN afasta a regra do sigilo e permite a divulgação de informações relativas a **inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, parcelamento ou moratória.**