

Valéria **FURLAN**

Apontamentos de
Direito
TRIBUTÁRIO



2026



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

I. LEGISLAÇÃO COMENTADA

O Código Tributário Nacional de 1966, CTN/66, traz normas gerais a respeito da fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos que deverão ser observadas pela legislação tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e do Municípios. Neste Capítulo, ressaltaremos as normas que dispõem sobre fiscalização, dívida ativa e certidões de regularidade fiscal, levando-se em conta o disposto nos artigos 194 a 208, do referido Código.

1. Fiscalização

Em atenção ao princípio constitucional da legalidade (art. 5º, II), cabe ao Poder Legislativo instituir as denominadas obrigações tributárias principal e acessória a que se refere o disposto no art. 113, do CTN/66. As primeiras são obrigações pecuniárias – compreendem tanto tributos como multas fiscais -, enquanto as segundas são deveres legalmente previstos no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Note-se que, em razão desta finalidade, o destinatário das obrigações acessórias não necessariamente se restringe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, é dizer, também alcança terceiras pessoas – não contribuintes, imunes ou isentas.

Por outro lado, cabe ao Poder Executivo a função de aplicar a lei ao caso concreto e, no âmbito tributário, compete-lhe assegurar a escorreita arrecadação de tributos, donde decorre também seu dever de fiscalizar o cumprimento das obrigações acessórias pelos seus respectivos destinatários. Note-se, por

oportuno, que toda essa disciplina é levada a cabo pela “legislação tributária”, cuja expressão, vale lembrar, compreende não apenas lei em sentido estrito, mas também decretos, que são atos normativos sem força de lei, sendo que ambos, lei e decreto, ainda serão regulamentados por meio de outros atos normativos hierarquicamente inferiores, mas hábeis a veicular as respectivas “normas complementares” (art. 96 c/c art. 100, do CTN/66).

De conseguinte, é na legislação tributária que se encontra a disciplina e, nesses termos, os limites das atribuições administrativas das autoridades que deverão fiscalizar o cumprimento das normas instituidoras de obrigações tributárias. A esse respeito, dispõe o CTN/66, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 194.** A **legislação tributária**, observado o disposto nesta Lei, **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.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este (sic) artigo **aplica-se** às pessoas naturais ou jurídicas, **contribuintes ou não**, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. *[Grifamos]*

Depreende-se desse dispositivo, ademais, que o dever de fiscalizar – estabelecido em lei de abrangência nacional - não poderá ser cercado por lei específica do ente competente para tributar, menos ainda por atos normativos infralegais.

Doutra parte, a legislação tributária, na forma acima explicitada, poderá impor ao sujeito passivo das obrigações tributárias o dever de conservar - até que ocorra a prescrição de seus créditos tributários -, livros fiscais obrigatórios, assim como os comprovantes dos respectivos lançamentos. Registre-se:

[CTN/66] **Art. 195.** Para os efeitos da legislação tributária, **não têm aplicação** 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 (sic) de exibí-los.

Parágrafo único. Os **livros obrigatórios** de escrituração comercial e fiscal e os **comprovantes dos lançamentos** nêles (sic) efetuados **serão conservados** até que ocorra a **prescrição dos créditos** tributários decorrentes das operações a que se refiram. *[Grifamos]*

Em atenção aos avanços tecnológicos – e para maior efetividade do disposto na referida norma geral -, a legislação tributária deverá autorizar que referidos documentos sejam guardados em meio eletrônico, óptico ou equivalente, assegurando-se que o documento digital e sua reprodução tenham o mesmo valor probatório do documento original para fins de prova perante a autoridade

administrativa em procedimentos de fiscalização. Nesses termos, os documentos originais, uma vez digitalizados, poderão ser destruídos, ressalvadas as exceções previstas na referida legislação, *v. g.* os de valor histórico.¹

Dentre as obrigações tributárias acessórias, há aquelas cujo objeto consiste numa prestação negativa, isto é, de não fazer. Cite-se, por exemplo, o dever do respectivo sujeito passivo de não se opor à realização de diligência de fiscalização que tenham por objeto o exame de registros fiscais e contábeis, bem como a coleta de informações com vistas a aferir eventuais erros e oportunidades de regularização.

Convém salientar que as diligências de fiscalização deverão ser realizadas pela autoridade administrativa, na forma da legislação aplicável, sob pena de ultrapassar os limites de um direito legítimo. Dito de outro modo, para que o procedimento de fiscalização se efetive de forma regular pela autoridade administrativa, hão de ser respeitados os direitos fundamentais do virtual contribuinte.

Desde a década de 1960, vale notar, ao preconizar que a fiscalização precisa conciliar o dever de investigação com o direito constitucional à privacidade, nosso Código Tributário já abria os caminhos para a boa governança tributária. Vejamos. Dentre outras medidas a serem previstas na legislação tributária, determina que sejam observados, e devidamente documentados, os termos para o início e a conclusão das referidas diligências, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 196.** A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização **lavrará os termos** (sic) necessários para que se documente o **início** do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a **conclusão** daquelas. Parágrafo único. Os termos (sic) a que se refere este (sic) artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos **livros fiscais** exibidos; quando lavrados em separado deles (sic) se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, **cópia autenticada** pela autoridade a que se refere este (sic) artigo. [Grifamos]

A proteção de dados pessoais é um direito fundamental assegurado pela Constituição Federal (art. 5º, LXXIX, incluído pela EC n. 115/2022). A Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), aplica-se a qualquer operação de tratamento realizada por pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado. De consequente, as diligências de fiscalização que lavram termos com dados pessoais e sigilosos devem obedecer

1 Para ilustrar, cite-se o Ato Declaratório Interpretativo da RFB n. 4, de 9.10.2019.

às normas veiculadas pela LGPD e pelo CTN/66, que garantem a privacidade dos cidadãos.

Vimos que as obrigações tributárias acessórias também podem ter como objeto prestações positivas, isto é, de fazer algo no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos. Dentre estas, convém destacar, por oportuno, as que impõem a determinadas pessoas o dever de prestar informações sobre bens, negócios ou atividades de terceiros obtidas em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, excetuadas aquelas, cuja lei impuser o dever de guardar sigilo. Transcreva-se:

[CTN/66] **Art. 197.** Mediante **intimação escrita**, são **obrigados a prestar** à autoridade administrativa tôdas (sic) as **informações** de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades **de terceiros**:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas (sic) de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - **quaisquer outras entidades ou pessoas** que a **lei** designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo **não abrange** a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja **legalmente obrigado** a observar **segredo** em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

[Grifamos]

Conforme restou discriminado, os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras têm o dever de prestar informações sobre bens, negócios ou atividades de terceiros obtidas em razão de sua atividade, excetuadas aquelas, cuja lei impuser o dever de guardar sigilo (art. 197, e parágrafo único, do CTN/66).

Observe-se que o referido dispositivo legal, de um lado, ressalva os casos de casos de sigilo profissional; doutro lado, silencia-se quanto à necessidade de que essas informações sejam prestadas mediante ordem judicial. Diante disso, a autoridade administrativa, em atenção ao seu dever de fiscalizar (art. 195, c/c §1º, do art. 145, da CF/88), arroga-se a prerrogativa de solicitar, mediante intimação inscrita, informações sobre bens, negócios ou atividades de terceiros.

A esse respeito, a Lei Complementar n. 105, de 10.1.2001, traz normas gerais acerca do sigilo das operações de instituições financeiras. São normas de cunho procedimental, razão pela qual terão aplicação imediata, nos termos do §1º, do art. 144, do CTN/66. Referida lei traz um rol de exceções ao dever de sigilo bancário (art. 1º, §3º), além de autorizar a quebra do referido sigilo, quando se fizer necessário para apurar a ocorrência de ilícito – em qualquer fase do inquérito ou processo judicial –, especialmente sobre crimes contra a ordem tributária, (art. 1º, §4º).

Nesse passo, cumpre ressaltar que a imposição de sigilo profissional encontra substancial amparo na Carta Magna de 1988, *verbis*:

[CF/88] **Art. 5º** - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, **garantindo-se** aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a **inviolabilidade do direito** à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...).

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

(...).

XIV - é **assegurado** a todos o acesso à informação e resguardado o **sigilo da fonte**, quando necessário ao **exercício profissional**; [Grifamos]

Como corolário do dever de preservar o sigilo profissional, é vedado à Fazenda Pública e respectivos servidores a divulgação de informações, obtidas de ofício, privativas do sujeito passivo ou terceiros, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 198**. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é **vedada a divulgação**, por parte da **Fazenda Pública** ou de seus **servidores**, de **informação** obtida em razão do **ofício** sobre a situação econômica ou financeira do **sujeito passivo** ou de **terceiros** e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. [Redação dada pela LC n. 104, de 2001] [Grifamos]

Frise-se, o sigilo profissional figura entre os direitos e garantias fundamentais do contribuinte. No entanto, a legislação infraconstitucional traz algumas exceções a esse respeito. Vejamos as que consubstanciam o dever da Administração Tributária de compartilhar as informações obtidas do sujeito passivo de obrigações tributárias, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 198**. (...).

(...).

§ 1º **Excetua-se** do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: *[Redação dada pela LC n. 104, de 2001]*

I – requisição de **autoridade judiciária** no interesse da justiça; *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]*

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**. *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]* *[Grifamos]*

Nesses termos, são duas as exceções ao dever de sigilo: a primeira, dar-se-á mediante (i) requisição da autoridade judiciária, frise-se, no interesse da justiça; a segunda, quando houver (ii) solicitação de autoridade administrativo no interesse da Administração pública, exigindo-se, nesta hipótese, a comprovação de houve regular instauração de processo administrativo, no âmbito da respectiva entidade, para investigar – donde a relevância da informação solicitada – eventual infração praticada pelo sujeito passivo investigado. Para assegurar a preservação do sigilo dessas informações, o intercâmbio deverá ser feito pessoalmente e formalizado com a entrega do respectivo recibo. Registre-se:

[CTN/66] Art. 198. (...).

(...).

§ 2º 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. *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]* *[Grifamos]*

Acrescente-se que há autorização expressa para a divulgação de informações relativas ao (i) representações fiscais para fins penais, ou seja, no interesse da Justiça; (ii) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (iii) parcelamento ou moratória; (iv) e incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária, cujo beneficiário seja pessoa jurídica. Registre-se:

[CTN/66] Art. 198. (...).

(...).

§ 3º **Não é vedada** a divulgação de informações relativas a: *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]*

I – representações fiscais para fins penais; *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]*

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]*

III - parcelamento ou moratória; e *[Redação dada pela LC n. 187, de 2021]*

IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. *[Incluído pela LC n. 187, de 2021]* *[Grifamos]*

E mais. A Administração Tributária poderá requisitar - a quaisquer órgãos ou entidades da esfera pública ou privada - informações cadastrais e patrimoniais de sujeito passivo de créditos tributários. Registre-se:

[CTN/66] 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. *[Incluído pela LC n. 208, de 2024]* *[Grifamos]*

O compartilhamento de bases de dados também será possível em face do dever de cooperação. Desse modo, a Administração Tributária terá acesso às informações constantes na base de dados das entidades da administração pública – direta ou indireta - de todas as esferas de governo. Registre-se:

[CTN/66] Art. 198. (...).

(...).

§ 5º **Independentemente da requisição** prevista no § 4º deste artigo, os órgãos e as **entidades da administração pública direta e indireta** de qualquer dos Poderes **colaborarão** com a administração tributária visando ao **compartilhamento** de bases de dados de natureza cadastral e patrimonial de seus administrados e supervisionados. *[Incluído pela LC n. 208, de 2024]* *[Grifamos]*

Autoriza-se, ademais, a prestação de assistência mútua e permuta de informações entre a Administração Tributária esferas - federal, estadual distrital e municipal -, assim como entre a Fazenda Pública federal e Estados estrangeiros, desde que no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos. Registre-se:

[CTN/66] Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **prestar-se-ão mutuamente assistência** para a **fiscalização** dos tributos respectivos e **permuta de informações**, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A **Fazenda Pública** da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, **poderá permutar informações** com **Estados estrangeiros** no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. *[Incluído pela LC n. 104, de 2001]* *[Grifamos]*

Por igual razão, possibilita-se à autoridade administrativa requisitar o auxílio de força pública federal, estadual e municipal. Registre-se:

[CTN/66] **Art. 200.** As autoridades administrativas federais **poderão requisitar** o auxílio da **fôrça** (sic) **pública** federal, estadual ou municipal, e reciprocamente (sic), 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. [Grifamos]

Por fim, convém salientar que o dever de cooperação, tanto quanto o de transparência da administração tributária quanto aos seus fins, passaram a figurar expressamente e entre os princípios que perfazem o Sistema Tributário Nacional, nos termos da Emenda Constitucional n. 132, de 2023 (v. art. 145, §3º, CF/88).

2. Dívida Ativa Tributária

Denomina-se Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela proveniente de crédito - tributário ou não -, inscrito na repartição administrativa competente depois de devidamente constituído. Nesse sentido dispõe a Lei de Execução Fiscal, *verbis*:

[Lei 6.830/1980] **Art. 2º** - Constitui **Dívida Ativa da Fazenda Pública** aquela definida como **tributária ou não tributária** na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui **normas gerais de direito financeiro** para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [Grifamos]

Nessa esteira, denomina-se Dívida Ativa Tributária aquela proveniente de crédito tributário - líquido, certo, vencido e não pago -, regularmente inscrito na repartição administrativa competente. Referida inscrição pressupõe, portanto, o encerramento do prazo estabelecido para o pagamento do respectivo crédito. Nesse sentido dispõe a Lei de Execução Fiscal, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 201.** Constitui **dívida ativa tributária** a proveniente de **crédito dessa natureza**, regularmente **inscrita** na repartição administrativa competente, **depois de** esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a **liquidez** do crédito. [Grifamos]

A inscrição em dívida é ativa é ato de controle administrativo de legalidade, a partir do qual será possível ajuizar a respectiva ação de cobrança. O termo

de inscrição deve conter informações consideradas essenciais para eventual defesa do sujeito passivo, tais como nome do devedor, quantia devida, origem do crédito, data da inscrição etc. Transcreva-se:

[CTN/66] **Art. 202.** O **termo de inscrição** da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará **obrigatoriamente**:

I - o **nome** do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis (sic), bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a **quantia** devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a **origem** e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a **data** em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A **certidão** conterà, além dos **requisitos** deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. *[Grifamos]*

Ressalte-se, nesse passo, a relevância da Certidão de Dívida Ativa, para fins de identificação das condições da ação de execução fiscal, quais sejam interesse processual, legitimidade das partes e a possibilidade jurídica do pedido. Compreende-se assim que as exigências do dispositivo legal acima transcrito, a rigor, são requisitos obrigatórios do Termo de Inscrição e na correlata Certidão de Dívida Ativa Tributária.

De conseguinte, considerar-se-á “nula” a inscrição e o respectivo processo caso seja constatado erro ou omissão quanto ao preenchimento desses requisitos legais. No entanto, esta “nulidade” poderá ser sanada até decisão de primeira instância, com vistas a assegurar o exercício do contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo da execução, identificado na CDA original. Transcreva-se:

[CTN/66] **Art. 203.** A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de **nulidade da inscrição** e do **processo de cobrança** dela decorrente, mas a nulidade poderá ser **sanada até a decisão de primeira instância**, mediante **substituição** da certidão nula, **devolvido** ao sujeito passivo, acusado ou interessado o **prazo para defesa**, que **somente** poderá versar sobre a **parte modificada**. *[Grifamos]*

A inscrição em dívida ativa, como todo ato administrativo, presume-se, pois, em plena conformidade com a lei. Noutro giro, a dívida tributária qualificada como Dívida Ativa goza da presunção relativa de certeza e liquidez, restando ao interessado o ônus da prova em sentido contrário, caso queira desfazer essa presunção legal. Cite-se:

[CTN/66] **Art. 204.** A dívida regularmente inscrita goza da **presunção** de certeza e liquidez e tem o **efeito de prova pré-constituída**.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser **ilidida** por **prova inequívoca**, a cargo do **sujeito passivo ou do terceiro** a que aproveite. *[Grifamos]*

A Certidão de Dívida Ativa faz prova a favor do credor fiscal, pois atesta a existência de dívida do sujeito passivo, vencida e não paga. Vejamos agora a disciplina legal de outras certidões, por meio das quais o sujeito passivo poderá fazer prova de sua regularidade fiscal perante o fisco e terceiros interessados.

3. Certidões de Regularidade Fiscal

Atestam a regularidade fiscal perante o fisco e terceiros interessados tanto a certidão negativa de débitos fiscais quanto a certidão positiva com efeitos de negativa. Vejamo-las.

1.1 Certidão Negativa de Débito Fiscal - CND

Qualquer pessoa poderá fazer prova de regularidade fiscal por meio de certidão pública. Se não houver nenhum crédito tributário líquido, certo, vencido e não pago, o interessado poderá pleitear perante o órgão competente, a denominada Certidão Negativa de Débito. Esta certidão equivale à prova de inexistência de créditos tributários pendentes de pagamento e poderá ser empregada para esse fim sempre que a lei exigir. Transcreva-se:

[CTN/66] **Art. 205.** A lei poderá exigir que a **prova da quitação** de determinado tributo, quando exigível, seja feita por **certidão negativa**, expedida à vista de **requerimento do interessado**, que contenha todas as **informações necessárias** à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A **certidão negativa** será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de **10 (dez) dias** da **data** da entrada do requerimento na repartição. *[Grifamos]*

1.2 Certidão Positiva com Efeito de Negativa (CPD-EF)

Note-se que até mesmo nos casos de existência de crédito tributário líquido e certo será possível obter certidão comprobatória de regularidade fiscal. Para tanto, é necessário que se trate de crédito (i) ainda não vencido; ou (ii) cuja exigibilidade esteja suspensa; ou que, (iii) na pendência de execução fiscal visando a sua cobrança, tenha sido efetivada a respectiva penhora. Em quaisquer dessas

hipóteses, o interessado poderá fazer prova de regularidade fiscal, frise-se, por meio da Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EFN). Transcreva-se:

[CTN/66] Art. 206. Tem os **mesmos efeitos** previstos no artigo anterior a **certidão** de que conste a **existência** de créditos **não vencidos**, em curso de cobrança executiva em que tenha sido **efetivada a penhora**, ou cuja **exigibilidade esteja suspensa**. *[Grifamos]*

1.3. Dispensa de Prova de Quitação de Tributos

Sempre se fizer necessário para evitar a caducidade de direito, o seu exercício não estará condicionado à prévia apresentação de prova de regularidade fiscal. Saliente-se, mesmo na ausência de expressa permissão legal, a pessoa estará dispensada de apresentar certidão de regularidade fiscal, com vistas a evitar o perecimento de seu direito pelo não exercício ato ou a atividade a que a lei condiciona a prévia apresentação de prova de quitação de tributos. Transcreva-se:

[CTN/66] Art. 207. **Independente de disposição legal permissiva**, será **dispensada a prova de quitação** de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de **ato indispensável** para **evitar a caducidade** de direito, **respondendo**, porém, **todos** os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator. *[Grifamos]*

Ressalte-se, por outro lado, que haverá responsabilidade pessoal, funcional e criminal se expedida com dolo ou fraude. Nesses casos, todos os participantes responderão pelos créditos tributários pendentes de pagamento, e cada qual pelas penalidades de caráter pessoal que houver praticado. Note-se que o funcionário que expedir a referida certidão, contendo erro contra a Fazenda Pública, além de responder pelos respectivos créditos tributários, também responderá pelas infrações de cunho criminal e funcional. Registre-se:

[CTN/66] Art. 208. A certidão negativa **expedida com dolo ou fraude**, que contenha **erro contra a Fazenda Pública**, responsabiliza **pessoalmente o funcionário** que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo **não exclui** a responsabilidade **criminal e funcional** que no caso couber. *[Grifamos]*

Em tese, o auxílio da força pública poderá ser solicitado pela autoridade administrativa, com vistas a assegurar a fiscalização de tributos, na forma da legislação tributária, mesmo quando não sejam vítimas de crime ou contravenção, *verbis*:

[CTN/66] **Art. 200.** As autoridades administrativas federais **poderão requisitar** o auxílio da **fôrça** (sic) **pública** federal, estadual ou municipal, e reciprocamente (sic), 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. *[Grifamos]*

1.4 Necessidade de Prova de Quitação de Tributos

Vimos em Capítulo anterior, que o crédito tributário goza de garantias e privilégios (arts. 184 e s. do CTN/66). A esse respeito, cumpre salientar que a lei poderá condicionar o exercício de determinados direitos à prévia apresentação de prova de quitação de tributos. Vejamos, pois, algumas dessas hipóteses.

- Extinção das obrigações do falido

[CTN/66] **Art. 191.** A **extinção das obrigações do falido** requer **prova de quitação** de todos os tributos. *[Redação dada pela Lcp n. 118º, de 2005] [Grifamos]*

- Concessão de Recuperação Judicial

[CTN/66] **Art. 191-A.** A **concessão de recuperação judicial** depende da apresentação da **prova de quitação** de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei. *[Incluído pela Lcp n. 118º, de 2005] [Grifamos]*

- Sentença de partilha ou adjudicação

[CTN/66] **Art. 192.** Nenhuma sentença de julgamento de **partilha ou adjudicação** será proferida sem **prova da quitação** de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas. *[Grifamos]*

- Concorrência Pública

[CTN/66] **Art. 193.** Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em **concorrência pública** sem que o contratante ou proponente faça **prova da quitação** de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. *[Grifamos]*

II. DOCTRINA

1. Fiscalização – Sigilo bancário. Pode-se dizer que, no âmbito da Ciência do direito, predomina o entendimento de que o sigilo bancário se encontra sob a proteção da Carta Magna de 1988, (art. 5º, X e XII). Quanto à possibilidade do fisco obter informações protegidas pelo sigilo bancário, expõe Paulo Ricardo de Souza Cruz,² *verbis*:

(...).

A **nova lei complementar** trouxe 2 artigos importantes para disciplinar o sigilo bancário perante o fisco. O **art. 6º** não trouxe novidade, pois essencialmente repetiu o art. 38 da vetusta Lei 4.595/1964, permitindo a requisição de informações bancárias quando existente procedimento fiscal instaurado. Nem mesmo o fato de a norma agora constar de lei formalmente complementar seria fato especialmente relevante, pois o entendimento é de que, à semelhança do Código Tributário Nacional, a Lei 4.595/1964 teria sido recepcionada como lei complementar.

Por outro lado, o **art. 5º da LC 105/2001** trouxe importante novidade, pois **previu a informação periódica à administração tributária da União – e somente dela** – sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, embora a restringindo a “informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados” (§ 2º).

Identificados indícios de ilícitos fiscais a partir dessas informações, **autorizou-se a requisição** de informações adicionais e documentos, bem como a **realização de fiscalização** para apuração dos fatos (§ 4º).

Esse art. 5º da LC nº 105/2001, com se vê, representou **ferramenta poderosíssima colocada à disposição da Receita Federal**, pois permitiu o exame da movimentação bancária dos contribuintes não apenas de forma isolada, mas também massificada.

Como seria de se esperar, a nova lei complementar **foi fortemente atacada**, inclusive através de diversas ações diretas de inconstitucionalidade, ao argumento de que **violaria o sigilo bancário constitucionalmente protegido**.

(...). [Grifamos]

2 Paulo Ricardo de Souza Cruz. “O sigilo bancário perante o fisco na visão do Supremo Tribunal Federal”. Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2020/06/09/o-sigilo-bancario-perante-o-fisco-na-visao-supremo-tribunal-federal/>.

III. JURISPRUDÊNCIA

1. Dever de Investigar e Direito à privacidade (STF). No que diz respeito às diligências de fiscalização e à lavratura de termos que envolvem a privacidade, a Suprema Corte tem se posicionado no sentido de que a garantia constitucional da privacidade, embora não seja absoluta, deve ser respeitada. Em breve síntese, o compartilhamento de dados sigilosos entre órgãos de fiscalização e investigação não pode implicar na quebra “genérica e arbitrária” de sigilo. Transcreva-se:

O compartilhamento de dados pessoais entre órgãos e entidades da Administração Pública, pressupõe: a) eleição de **propósitos legítimos, específicos e explícitos** para o tratamento de dados (art. 6º, inciso I, da Lei 13.709/2018); b) **compatibilidade** do tratamento com as finalidades informadas (art. 6º, inciso II); c) limitação do compartilhamento ao **mínimo necessário** para o atendimento da finalidade informada (art. 6º, inciso III); bem como o **cumprimento integral** dos requisitos, garantias e procedimentos estabelecidos na Lei Geral de Proteção de Dados, no que for compatível com o setor público.

5. O compartilhamento de dados pessoais entre órgãos públicos pressupõe rigorosa observância do art. 23, inciso I, da Lei 13.709/2018, que determina seja dada a devida **publicidade às hipóteses** em que cada entidade governamental compartilha ou tem acesso a banco de dados pessoais, “fornecendo **informações claras e atualizadas** sobre a previsão legal, a finalidade, os procedimentos e as práticas utilizadas para a execução dessas atividades, em veículos de fácil acesso, preferencialmente em seus sítios eletrônicos”.

6. O compartilhamento de **informações pessoais em atividades de inteligência** deve observar a adoção de **medidas proporcionais e estritamente necessárias** ao atendimento do interesse público; a **instauração de procedimento administrativo** formal, acompanhado de **prévia e exaustiva motivação**, para permitir o controle de legalidade pelo Poder Judiciário; a utilização de **sistemas eletrônicos de segurança e de registro de acesso**, inclusive para efeito de responsabilização em caso de abuso; e a observância dos princípios gerais de proteção e dos direitos do titular previstos na LGPD, no que for compatível com o exercício dessa função estatal.

7. O acesso ao Cadastro Base do Cidadão deve observar **mecanismos rigorosos de controle, condicionando o compartilhamento e tratamento dos dados pessoais** à comprovação de propósitos legítimos, específicos e explícitos por parte dos órgãos e entidades do Poder Público. A **inclusão de novos dados** na base integradora e a escolha de bases temáticas que comporão o Cadastro Base do Cidadão **devem ser precedidas de justificativas** formais, prévias e minudentes, cabendo ainda a observância de medidas de segurança compatíveis com os princípios de proteção da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, inclusive a criação de sistema

eletrônico de registro de acesso, para fins de responsabilização em caso de abuso.

8. O tratamento de dados pessoais promovido por órgãos públicos que viole parâmetros legais e constitucionais, inclusive o dever de publicidade fora das hipóteses constitucionais de sigilo, importará a **responsabilidade civil do Estado** pelos danos suportados pelos particulares, associada ao exercício do **direito de regresso contra os servidores e agentes políticos** responsáveis pelo ato ilícito, em caso de dolo ou culpa. 9. Declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *pro futuro*, do art. 22 do Decreto 10.046/2019. O **Comitê Central de Governança de Dados** deve ter composição independente, plural e aberta à participação efetiva de representantes de outras instituições democráticas, não apenas dos representantes da Administração Pública federal. Ademais, seus integrantes devem gozar de **garantias mínimas contra influências indevidas**. [STF, Pleno, ADI nº 6.649/DF, rel. min. Gilmar Mendes, j. 15.9.2022, p. m., DJe 19.6.2022] [Grifamos]

1.1 Instituições financeiras – exceções ao dever de sigilo (STF). O CTN/66, de um lado, impõe como regra o dever de informar e, doutro lado, ressalva o dever de manter sigilo profissional. De conseguinte, veda-se à Fazenda Pública e respectivos servidores a divulgação de informações, obtidas de ofício, privativas do sujeito passivo ou terceiros.

A LC n. 105/2001, (art. 6º), excepciona o dever sigilo das instituições financeiras, quando autoriza o acesso à autoridade administrativa às informações e documentos de terceiros. A esse respeito, em 2016, a Suprema Corte decidiu que o disposto no referido dispositivo legal, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, realiza a igualdade em relação aos cidadãos. Tese firmada:

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 **não ofende** o direito ao **sigilo bancário**, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de **sigilo** da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN. [STF, Pleno, RE nº 601.314/SP-RG, rel. min. Edson Fachin, j. 24.2.2016, p. m., DJe 16.9.2016] [Grifamos]

Nesta linha, julgou improcedente o pedido das ADI nºs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, reconhecendo, assim, a constitucionalidade das normas (art. 1º, da LC 104/2001; e artigos 1º, § 3º e 4º, 3º, § 3º, 5º e 6º, da LC 105/2001; Decreto nº 3.724/2001; Decreto nº 4.489/2002; e Decreto nº 4.545/2002) que permite a Administração tributária utilizar dados bancários e fiscais acobertados por

sigilo constitucional, sem a intermediação do Poder Judiciário. Cite-se, ainda, a tese que restou fixada, após a apreciação do Tema 990, *verbis*:

É **constitucional** o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil, 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; II - O compartilhamento pela UIF e pela RFB, referente ao item anterior, 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. [STF, Pleno, RE nº 1.055.941/SP-RG, rel. min. Dias Toffoli, j. 12.4.2018, v. u., DJe 30.4.2018] [Grifamos]

2. Dívida Ativa Tributária: nulidades sanáveis. Vimos que a legislação tributária prevê a “nulidade” da inscrição e do respectivo processo de execução fiscal caso seja constatado erro ou omissão quanto ao preenchimento dos requisitos legais. No entanto, esta “nulidade” é sanável até decisão de primeira instância. A esse respeito, impende salientar que é pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a possibilidade de retificação da CDA não compreende a modificação do sujeito passivo da respectiva execução fiscal. Transcreva-se:

[STJ, Súmula n. 392] A Fazenda Pública pode **substituir** a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de **correção** de erro material ou formal, **vedada** a modificação do sujeito passivo da execução. [Primeira Seção, j. 23.9.2009, DJe 7.10.2009] [Grifamos]

A respeito dos temas repetitivos 702 e 703, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, decidiu que a decretação de quebra não implica extinção da personalidade jurídica do estabelecimento comercial e, de consequente, poderá figurar no polo passivo da execução fiscal. Nesses termos, a CDA poderá ser retificada para na parte que fez alusão à pessoa jurídica e não à massa falida. Ao final, fixou a seguinte tese, *verbis*:

A mera **decretação da quebra não implica extinção da personalidade jurídica** do estabelecimento empresarial. Ademais, a **massa falida** tem exclusivamente **personalidade judiciária**, **sucedendo** a empresa em todos os seus direitos e obrigações. Em consequência, o ajuizamento contra a pessoa jurídica, nessas condições, constitui **mera irregularidade, sanável** nos termos do art. 284 do CPC e do art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980.” O