



---

## Solução de Consulta Interna nº 24 - Cosit

**Data** 30 de agosto de 2010

**Origem** DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DA SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 1ª REGIÃO FISCAL.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SIGILO FISCAL.** Interpretação do art. 198 do Código Tributário Nacional.

A expressão “Administração Pública”, constante do art. 198, § 1º, II, do Código Tributário Nacional (CTN), abrange a administração direta e indireta de qualquer das esferas da Administração Pública e a expressão “Autoridade Administrativa” refere-se àquela autoridade de qualquer dos Poderes legalmente constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário).

O fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ao Ministério Público Estadual só é possível caso a solicitação preencha todos os requisitos do art. 198, § 1º, inciso II, do CTN.

O Segundo Termo Aditivo ao Convênio celebrado entre a RFB e a AGU prevê a prestação de informações, à AGU, à Procuradoria-Geral da União e à Procuradoria-Geral Federal, sobre bens, direitos e rendas declarados e, se houver, sobre faturamento, para fins de execução.

O acesso ao Ministério Público da União de informações abrangidas pelo sigilo fiscal, compreende os ministérios públicos que compõem esse órgão.

Os dados relativos ao endereço do sujeito passivo não estão protegidos pelo sigilo fiscal, contudo, o seu fornecimento por parte da RFB, em caráter sistemático, requer a celebração de convênio com a entidade solicitante.

Na hipótese em que a representação fiscal para fins penais se referir a apenas um sujeito passivo e o processo de auto de infração que deu origem a tal representação contiver dados de terceiros, havendo requisição de informações da autoridade policial que conduz o inquérito policial relativas ao representado, deve-se suprimir os dados daqueles, desde que não haja indícios de sua participação no ilícito penal.

**Dispositivos Legais:** art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional; arts. 8º e 24 da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993; Instrução Normativa SRF nº 19, de 17 de fevereiro de 1998; Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008; Parecer PGFN/CAT nº 784, de 2001; Parecer PGFN/CAT nº 1.385, de 2007; Parecer PGFN/CAT nº 1.443, de 12 de julho de 1997; Nota Cosit nº 200, de 10 de julho de 2003; Nota Cosit nº 3, de 7 de janeiro de 2004; Nota Cosit nº 107, de 2 de maio de 2006; Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de janeiro de 2008; SCI

Cosit n.º 2, de 24 de janeiro de 2005; SCI Cosit n.º 16, de 21 de junho de 2005; SCI Cosit n.º 36, de 21 de novembro de 2007.

## Relatório

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 1ª Região Fiscal (Disit/SRRF01), mediante a Consulta Interna Disit/SRRF01 n.º 12, de 27 de outubro de 2006, apresenta questionamentos acerca do alcance do disposto no art. 198 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), surgidos na apresentação da “Coletânea: Sigilo Fiscal/ Sonegação e Lavagem de Dinheiro/ Crimes Contra a Ordem Tributária/Representação Fiscal para Fins Penais/Arrolamento e Medida Cautelar Fiscal”.

2. As dúvidas apresentadas são as seguintes:

*a) No caso previsto no inciso II, do § 1º, do art. 198 do CTN, como exceção ao sigilo fiscal, qual a abrangência da expressão “Administração Pública”? Isto é, engloba Administração Direta e Indireta? E quanto à extensão, abrange somente a esfera federal, ou também a esfera estadual, distrital e municipal?*

*b) Ainda, com relação ao esse dispositivo legal, no caso de haver um processo administrativo instaurado no Ministério Público Estadual, este terá acesso a informações protegidas por sigilo fiscal referente ao sujeito de tal processo? Isto, porque pela regra geral o Ministério Público Estadual não teria acesso a informações protegidas por sigilo fiscal, salvo com autorização judicial.*

*c) O Advogado-Geral da União (AGU), quando em defesa da União, em ação de contribuinte contra a Fazenda Nacional, pode ter acesso a dados protegidos por sigilo fiscal?*

*d) Considerando o inciso I, do art. 128, da Constituição Federal de 1988, tem-se que o Ministério Público da União abrange o Ministério Público Federal, o Ministério Público do Trabalho e o Ministério Público Militar. Sendo assim, os membros de todos esses órgãos, como, por exemplo, o Procurador do Trabalho, podem ser incluídos nas exceções previstas no art 198 do CTN?*

*e) No art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 19, de 17 de fevereiro de 1998, constam as determinações transcritas abaixo. Desta forma, não sendo o endereço um dado sujeito a registro público, não é permitido o fornecimento deste? Se sim, em que situações?*

(...)

*f) Embora esteja expressa a previsão de haver a necessidade de convênio, presente no art. 3º da IN SRF n.º 19, de 1998, não seria o caso de sofrer uma reformulação nesse tópico para os casos de fornecimento eventual de algum dado, já que se trata de dado cadastral não protegido pelo sigilo fiscal? Também, em se tratando de fornecimento eventual de dados, embora as INs SRF n.º 19 e n.º 20, ambas de 1998, determinem que haja uma apuração especial, não seria o caso de se rever tal procedimento,*

*especialmente na IN SRF nº 19, de 1998, que trata do fornecimento de dados sujeitos a registro público, ou seja, dados não protegidos por sigilo fiscal?*

*g) O § 3º, do art. 198 do CTN, determina que não é vedada, entre outras hipóteses, a divulgação de informações relativas a representação fiscal para fins penais, bem como a Solução de Consulta Interna Cosit nº 02, de 2005, estabelece que: “uma vez instaurado inquérito policial a fim de apurar a prática de infração penal objeto de representação fiscal para fins penais, é admissível o fornecimento pela Secretaria da Receita Federal de informações relativas ao representado e ao crédito tributário apurado, ainda que protegidas pelo sigilo fiscal, à autoridade policial federal que conduz o inquérito”. Desta forma, no caso de a representação fiscal para fins penais se referir a apenas um sujeito e o processo de AI que deu origem a tal representação envolver dados de outras pessoas, havendo requisição de informações referentes ao representado, há necessidade de separar os dados das outras pessoas que eventualmente constem no processo de AI ou não?*

3. A DISIT/SRRF01 apresentou os seguintes posicionamentos como proposta da solução da consulta:

a) Tendo em vista que não houve restrição alguma na expressão “Administração Pública”, no tocante à Administração Indireta, que é o foco da dúvida, entende-se que estariam englobadas as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista nas esferas federal, estadual, distrital e municipal.

b) Apenas o Ministério Público da União está autorizado a receber informações protegidas por sigilo fiscal. Nesse mesmo sentido, tem-se o art. 998 do RIR/99.

c) A Nota Técnica Cosit nº 25, de 2005, menciona que é vedado o fornecimento de declaração de bens a membros da AGU. Contudo, considerando que o AGU, na hipótese apresentada, está agindo como advogado em defesa da União, é de se supor que poderia ter acesso aos dados protegidos com sigilo fiscal, que envolvam a causa a ser defendida.

d) Sendo o Ministério Público da União composto pelo Ministério Público Federal, Ministério Público do Trabalho e Ministério Público Militar, todos estão abrangidos na permissão de prestação de informações sigilosas dada àquele Ministério.

e) Não sendo o endereço do contribuinte um dado obrigado a registro público, não estaria entre aqueles que podem ser fornecidos. Para que tal dado possa ser fornecido, deve ficar claro na IN SRF nº 19, de 1998.

f) No caso de fornecimento eventual de dados, não protegidos por sigilo fiscal, sugere-se uma revisão nos procedimentos hoje estabelecidos no sentido de demandar menos tempo e trabalho da Administração na análise do pedido de fornecimento de tais dados, haja vista haver a mesma previsão de necessidade de convênio e de apuração especial tanto para dados protegidos por sigilo fiscal, como para os de domínio público, bem como quanto ao fornecimento continuado ou eventual dos dados.

g) Não haveria necessidade de separar, do processo de AI, dados de outras pessoas que estejam envolvidas no referido AI, se tiverem relação com a representação fiscal para fins penais apresentada. Contudo, como a SCI Cosit nº 02, de 2005, menciona “informações do representado”, faz-se necessário esclarecer se de fato só se pode fornecer

informações relativas ao representado em si, ou se essa expressão pode ser entendida como englobando os demais envolvidos no processo de AI, no caso de se deparar com tal hipótese. Atente-se que, presentes no AI dados de terceiros, pressupõe-se necessários à comprovação do ilícito tributário e penal.

4. Por fim, a consulente solicita um posicionamento desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), visto tratar-se de assunto que gera muitas dúvidas, com possibilidade de graves repercussões diante de uma atitude errada por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

## Fundamentos

5. O tema sigilo fiscal foi objeto de diversos estudos pela Cosit, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela Advocacia-Geral da União (AGU), alguns dos quais serão mencionados neste ato, com a finalidade de nortear os procedimentos a serem adotados no âmbito da RFB em relação ao tema.

6. Quanto à primeira indagação - abrangência da expressão “Administração Pública” a que se refere o inciso II do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), convém reproduzir referido dispositivo, a fim de melhor contextualizá-lo.

*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 Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

(...)

*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 Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

6.1 A Cosit, por meio da Nota Cosit nº 3, de 7 de janeiro de 2004, explicitou a que autoridade administrativa se refere o dispositivo legal analisado, e os entes da Administração Pública a que se aplica, *verbis*:

*6. Conforme verificado, o art. 198, § 1º, inciso II do CTN, não faz restrições quanto à natureza jurídica, ente federativo ou Poder ao qual deve pertencer a autoridade administrativa que requer informações protegidas pelo sigilo fiscal.*

*6.1 Em face disso, conclui-se que autoridades administrativas de entes da administração direta (órgãos) e indireta (autarquias e fundações públicas) da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios podem, em princípio, obter da SRF informações sigilosas de sujeitos passivos constantes dos bancos de dados do órgão, desde que atendidos os requisitos condicionantes do deferimento do pleito. (grifou-se)*

7. Como primeiro requisito a ser mencionado, verifica-se que o requerente da informação sigilosa necessita ser efetivamente uma autoridade administrativa, ou seja, agente público com poder de se fazer obedecer (poder de mando) no órgão ou entidade em que exerce suas atividades.

8. Além disso, o requerente das informações fiscais deve, evidentemente, ser a autoridade administrativa direta ou indiretamente responsável pela condução do processo administrativo no qual se pretende apurar a prática de infração administrativa.

(...)

6.2. Submetido à PGFN o entendimento acima esposado - de que as autoridades administrativas a que se refere o dispositivo em comento são aquelas dos entes da administração direta (órgãos) e, da administração indireta, apenas aquelas das autarquias e fundações públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios -, aquele órgão passou ao largo dessas questões no Parecer PGFN/CAT nº 1.443, de 2007, limitando-se a enfatizar a necessidade do preenchimento dos pressupostos previstos no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN (itens 17 a 22). Contudo, os Pareceres PGFN/CAT nºs 784, de 2001, 768, de 2006, e 1.385, de 2007, já haviam dado um conceito abrangente da expressão “Administração Pública”:

Parecer PGFN/CAT nº 784, de 2001

11. Com efeito, não nos parece que a intenção do legislador, ao flexibilizar a regra do sigilo, foi restringir o seu alcance. Na verdade, pensamos que a expressão “Administração Pública” foi usada no sentido de Estado, conforme o ensinamento de saudoso mestre Hely Lopes Meirelles (in *Direito Administrativo*, Ed. Malheiros, São Paulo, 22ª ed., pags. 58 e 79), incluindo todos os entes da denominada administração direta e indireta, verbis:

*Na nossa Federação, portanto, as entidades estatais, ou seja, entidades com autonomia política (além da administrativa e financeira), são unicamente a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, cuja organização é estudada em capítulo próprio (cap. XII). As demais pessoas jurídicas instituídas ou autorizadas a se constituírem por lei ou são autarquias, ou são fundações, ou são entidades paraestatais, como veremos ao cuidar dos serviços públicos (cap. VI). Esse conjunto de entidades estatais, autárquicas, fundacionais, e paraestatais constitui a Administração Pública em sentido instrumental amplo, ou seja, a Administração centralizada e a descentralizada, atualmente denominada direta e indireta.*

.....

*No Direito Público – do qual o Direito Administrativo é um dos ramos – a locução Administração Pública tanto designa pessoas e órgãos governamentais como a atividade administrativa em si mesma. Assim sendo, pode-se falar de administração pública aludindo-se aos instrumentos de governo como à gestão mesma dos interesses da coletividade.*

*Como bem acentua Alesse, subjetivamente a Administração Pública é o conjunto de órgãos e serviços do Estado e objetivamente é a expressão do Estado agindo in concreto para satisfação de seus fins de conservação, de bem-estar individual dos cidadãos e de progresso social. Na amplitude desse conceito entram não só*

*os órgãos pertencentes ao Poder Público como, também, as instituições e empresas particulares que colaboram com o Estado no desempenho de serviços de utilidade pública ou de interesse coletivo, ou seja, a Administração direta (entidades estatais) e a indireta (entidades autárquicas e algumas paraestatais) e os entes de colaboração.”*

12. *Essa concepção ampla preconizada no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, no que diz respeito ao termo Administração Pública, é corroborada nos próprios termos do dispositivo. É que se fala em solicitação da autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, ou seja, no interesse da coletividade, pois “os fins da administração pública resumem-se num único objetivo: o bem comum da coletividade administrada. Toda atividade do administrador público deve ser orientada para esse objetivo. Se dele o administrador se afasta ou desvia, trai o mandato de que está investido, porque a comunidade não institui a Administração senão como meio de atingir o bem-estar social. Ilícito e imoral será todo ato administrativo que não for praticado no interesse da coletividade.*

.....

*Em última análise, os fins da Administração consubstanciam-se na defesa do interesse público, assim entendidas aquelas aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrada, ou por uma parte expressiva de seus membros.” (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., pág. 81)*

13. *Não se pode negar o interesse da coletividade na apuração de ilícitos cometidos por agentes públicos, porquanto a informação se refere a investigação por prática de infração administrativa.*

14. *Isso posto, uma vez entendido que as autoridades que podem solicitar informações são aquelas integrantes da Administração Pública em sentido amplo, englobando a Administração direta e indireta de quaisquer dos Poderes, passaremos aos demais requisitos constantes no dispositivo sob comento.*

.....

Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2006

11. *A propósito, cabe aqui uma menção ao Parecer PGFN/CAT/Nº 784/2001, e a transcrição de alguns de seus trechos, que caem como uma luva ao caso que ora é analisado (destacamos em negrito as partes que nos pareceram mais importantes a fim de dar ao caso a solução mais adequada):*

8. *Como se pode verificar, o dispositivo trata de vários requisitos para a entrega de informações. Em primeiro lugar, a solicitação tem de ser advinda de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública. Em segundo lugar, há que se comprovar a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou entidade solicitante. Esse processo só pode ter o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.*

9. *Tentaremos desvendar cada item requerido para a lícita entrega de informações sigilosas, sem a pretensão de esgotar o assunto, apenas para balizar a decisão da Secretária da Receita Federal, no caso concreto.*

10. *As solicitações devem ser provenientes de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública. Na Nota que acompanha o presente expediente,*

a SRF, ao que tudo indica, vez que procura fazer a distinção entre atividade política e administrativa, tende a adotar um critério negativista ou residual para definir a expressão Administração Pública, segundo o qual a expressão em apreço compreende toda atividade do Estado que não seja legislativa e judiciária. Diógenes Gasparini, no seu Direito Administrativo, Ed. Saraiva, São Paulo, pág. 28, critica a utilização deste critério nos seguintes termos:

“O critério parece encontrar suas justificativas nos Estados primitivos, onde o chefe detinha todos os poderes em suas mãos. Cabia-lhe legislar, administrar e julgar. Retirando-se-lhe as atividades de julgar e legislar, restava-lhe a de administrar. Apesar disso, não satisfaz. A definição deve ser positiva; deve dizer o que uma coisa é, e não o que uma coisa não é. Ademais, os vocábulos julgar e legislar são equívocos, isto, é, tem mais de um sentido, dificultando, por isso a compreensão do conceito formulado.”

11. Com efeito, não nos parece que a intenção do legislador, ao flexibilizar a regra do sigilo, foi restringir o seu alcance. Na verdade, pensamos que a expressão “Administração Pública” foi usada no sentido de Estado, conforme o ensinamento de saudoso mestre Hely Lopes Meirelles (in Direito Administrativo, Ed. Malheiros, São Paulo, 22ª ed., pags. 58 e 79), incluindo todos os entes da denominada administração direta e indireta, verbis:

“Na nossa Federação, portanto, as entidades estatais, ou seja, entidades com autonomia política (além da administrativa e financeira), são unicamente a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, cuja organização é estudada em capítulo próprio (cap. XII). As demais pessoas jurídicas instituídas ou autorizadas a se constituírem por lei ou são autarquias, ou são fundações, ou são entidades paraestatais, como veremos ao cuidar dos serviços públicos (cap. VI). Esse conjunto de entidades estatais, autárquicas, fundacionais, e paraestatais constitui a Administração Pública em sentido instrumental amplo, ou seja, a Administração centralizada e a descentralizada, atualmente denominada direta e indireta.

.....

No Direito Público – do qual o Direito Administrativo é um dos ramos – a locução Administração Pública tanto designa pessoas e órgãos governamentais como a atividade administrativa em si mesma. Assim sendo, pode-se falar de administração pública aludindo-se aos instrumentos de governo como à gestão mesma dos interesses da coletividade.

Como bem acentua Alesse, subjetivamente a Administração Pública é o conjunto de órgãos e serviços do Estado e objetivamente é a expressão do Estado agindo in concreto para satisfação de seus fins de conservação, de bem-estar individual dos cidadãos e de progresso social. Na amplitude desse conceito entram não só os órgãos pertencentes ao Poder Público como, também, as instituições e empresas particulares que colaboram com o Estado no desempenho de serviços de utilidade pública ou de interesse coletivo, ou seja, a Administração direta (entidades estatais) e a indireta (entidades autárquicas e algumas paraestatais) e os entes de colaboração.”

12. Essa concepção ampla preconizada no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, no que diz respeito ao termo Administração Pública, é corroborada nos próprios termos do dispositivo. É que se fala em solicitação da autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, ou seja, no interesse da coletividade, pois “os

*fins da administração pública resumem-se num único objetivo: o bem comum da coletividade administrada . Toda atividade do administrador público deve ser orientada para esse objetivo. Se dele o administrador se afasta ou desvia, trai o mandato de que está investido, porque a comunidade não institui a Administração senão como meio de atingir o bem-estar social. Ilícito e imoral será todo ato administrativo que não for praticado no interesse da coletividade.*

.....

*Em última análise, os fins da Administração consubstanciam-se na defesa do interesse público, assim entendidas aquelas aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrada, ou por uma parte expressiva de seus membros. ” (Hely Lopes Meirelles, ob. cit., pág. 81)*

**13. Não se pode negar o interesse da coletividade na apuração de ilícitos cometidos por agentes públicos, porquanto a informação se refere a investigação por prática de infração administrativa.**

14. *Isso posto, uma vez entendido que as autoridades que podem solicitar informações são aquelas integrantes da Administração Pública em sentido amplo, englobando a Administração direta e indireta de quaisquer dos Poderes, passaremos aos demais requisitos constantes no dispositivo sob comento.*

15. *O inciso II do § 1º do art. 198 do CTN exige a comprovação da “instauração regular de processo administrativo” no órgão ou entidade respectiva. Deve-se entender essa expressão como aquele procedimento estabelecido de acordo com as normas legais que regem a espécie.*

16. *Ademais, o pedido deve conter, como fundamento necessário, os fatos e motivos que justificaram o respectivo processo administrativo. Isto porque, o processo, obrigatoriamente, só poderá ter o objetivo de investigar o sujeito passivo por prática de infração administrativa, e a informação solicitada, quando sigilosa, só poderá ser fornecida se tiver pertinência com a infração investigada.*

17. *Não se pode, por exemplo, instaurar processo administrativo para investigar ofensa física, em serviço, a servidor ou a particular (inciso VII do art. 132 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990) e solicitar informações a respeito da vida econômica ou financeira do agente objeto da investigação.*

18. *Dessa forma, cada solicitação com base no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN deve vir acompanhada de todos os elementos para que se verifique a pertinência do fornecimento das informações requeridas. Não se pode olvidar também que as informações sigilosas devem ser mantidas nesta condição, transferindo-se à autoridade solicitante o dever do segredo. Tal comando está explícito no § 2º do 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.”**



7. (...) Inicialmente, cabe dizer que “Administração Pública”, neste dispositivo, é conceito que não nos parece vinculado, ou vinculável, positiva ou negativamente, a quaisquer órgãos, entidades ou autoridades (em sentido amplo) públicos, mas sim à idéia mais ampla de organização vinculada (voltada) à realização (execução) de ofício do bem comum juridicamente caracterizado, porque somente a esta – e não àqueles – se pode legitimamente reconhecer a titularidade de “interesses” próprios. (...)

6.3 Com efeito, no âmbito Federal, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, o conceito de “Administração Pública” abrange a Administração direta, formada pelos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, e a Administração indireta, que compreende as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. No âmbito estadual e municipal, adotou-se basicamente essa mesma classificação para a Administração indireta.

6.4 Administração Pública, em sentido amplo, são os órgãos de Governo que exercem função política e os órgãos e pessoas jurídicas que exercem função meramente administrativa. Segundo lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*in* Direito Administrativo. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000), o conceito de Administração Pública divide-se em dois sentidos:

*"Em sentido objetivo, material ou funcional, a administração pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos. Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, pode-se definir Administração Pública, como sendo o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado".*

6.5 Portanto, estão abrangidos no conceito de Administração Pública os entes que integram a Administração indireta, ainda que dotados de personalidade jurídica de direito privado. Quanto a esse aspecto, é de ser reformado o entendimento exarado no subitem 6.1 da Nota Cosit nº 3, de 2004, que restringiu o conceito de Administração Pública, no que tange ere à Administração indireta, apenas às autarquias e fundações públicas.

6.6 Por sua vez, a definição de “autoridade administrativa” deve ser extraída do art. 1º, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, como sendo “o servidor ou agente público dotado de poder de decisão”. Dessa forma, constando a definição de “autoridade administrativa” expressamente da Lei que estabelece regras para a Administração Pública Federal, deve-se preferir tal significado àquele que consta do item 7 da Nota Cosit nº 3, de 2004, segundo o qual autoridade administrativa é o “agente público com poder de se fazer obedecer (poder de mando) no órgão ou entidade em que exerce suas atividades.”

6.7 Não é despiciendo repisar que, tratando a exceção ao sigilo fiscal de medida excepcional, a prestação de informações deve ser precedida de uma análise criteriosa de que a solicitação se enquadra em todos os requisitos previstos no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, em especial se o solicitante da informação se enquadra na condição de autoridade administrativa: servidor ou agente público dotado de poder de decisão.

6.8 Assim, em relação ao primeiro questionamento apresentado, é de se concluir que a expressão “Administração Pública”, constante do art. 198, § 1º, II, do Código Tributário Nacional (CTN), abrange a administração direta e indireta de qualquer das esferas da Administração Pública e a expressão “Autoridade Administrativa” refere-se àquela autoridade de qualquer dos Poderes legalmente constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário).

7. Com relação ao fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal ao Ministério Público Estadual, foram exarados os seguintes Pareceres pela PGFN: Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.432/94, Parecer PGFN nº 1.973/96 e Parecer PGFN/CAT/Nº 1.157, de 2001, e a Nota Cosit nº 107, de 2 de maio de 2006, todos no sentido da impossibilidade de fornecimento de tais informações. Contudo, concluiu o Parecer PGFN/CAT Nº 1.385, de 2007, que, se atendidas todas as condições previstas no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, eventual pleito do Ministério Público Estadual atenderia ao requisito de “solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública”, *verbis*:

*9. Ora, não apenas as unidades funcionais do Ministério Público estão expressamente caracterizadas pela respectiva legislação de regência como sendo “administrativas” como, ainda, parece inequívoco que o Ministério Público, por seus membros e conforme a respectiva distribuição interna de competências e atribuições, ao menos em duas situações muito claramente disciplinadas na sua legislação de regência, está autorizado a proceder precisamente conforme descrito no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, na vigente redação: no âmbito franqueado aos inquéritos civis, a que se referem o inciso IV do art. 25 c/c inciso I do art. 26, ambos da Lei nº 8.625/93, e o inciso I do art. 7º da LC nº 75/93; e para fins de investigação de situação relacionada aos atos caracterizadores como ofensivos à improbidade administrativa – que, independentemente de eventual caracterização como infração penal ou como situação passível de responsabilidade cível, também tipificam infrações administrativas -, na forma dos arts. 22 e 12 da Lei nº 8.429/92. Nestes casos, ou ao menos neles, havendo processo administrativo regularmente instaurado e desde que presente a condição referida na letra b do item 8 retro deste Parecer (“(b) quando tal processo tenha por objetivo investigar o sujeito passivo (tributário) a que se refere a informação solicitada à autoridade tributária”), parece seguro afirmar que eventual pleito do Ministério Público atende ao requisito de “solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública”.*

8. Quanto à terceira questão – acesso pela Advocacia-Geral da União (AGU) a dados protegidos por sigilo fiscal, quando em defesa da União – releva destacar que a SCI Cosit nº 36, de 21 de novembro de 2007, revogou a Nota Técnica Cosit nº 25, de 30 de agosto de 2005, tendo em vista a celebração, entre a RFB e aquele órgão, em 6 de março de 2007, do Primeiro Termo Aditivo ao Convênio celebrado em 16 de fevereiro de 2000, o qual passou a permitir o fornecimento de informações sobre bens e direitos declarados, para fins de execução de créditos da União.

8.1. Posteriormente, o Segundo Termo Aditivo ao Convênio celebrado entre esses dois órgãos, datado de 4 de julho de 2008, ampliou ainda mais a informação a ser prestada, ao estabelecer que a RFB disponibilizará à AGU, à Procuradoria-Geral da União e à Procuradoria-Geral Federal “informações sobre bens, direitos e rendas declarados e, se houver, sobre faturamento, para fins de execução” (item 4, inciso I, da nova redação da cláusula segunda).

8.2 Assim sendo, a proposta de solução apresentada pela consulente está em conformidade com o entendimento vigente.

9. No que se refere à quarta questão – se o Ministério Público Federal, o Ministério Público do Trabalho e o Ministério Público Militar estão abrangidos na permissão dada ao Ministério Público da União – cumpre destacar que, tendo sido consultada sobre a possibilidade de prestação de informações ao Ministério Público Federal, esta Coordenação-Geral, com fundamento no art. 8º da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993,

manifestou-se na Nota Cosit nº 200, de 10 de julho de 2003, e na Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de janeiro de 2008, no sentido de que não se lhe pode opor reserva de sigilo fiscal, *verbis*:

Nota Cosit nº 200, de 10 de julho de 2003:

*7. Diante do exposto, conclui-se que a ordem jurídica vigente, mais que ampara, obriga a autoridade fiscal a fornecer informações protegidas pelo sigilo referido no art. 198 do CTN, quando solicitadas pelo Ministério Público Federal, sem prejuízo da observância das formalidades para intercâmbio de informações estabelecidas pelo art. 198, § 2º, do CTN e disciplinadas pela Portaria SRF nº 580, de 12 de junho de 2001.*

Nota Técnica Cosit nº 1, de 16 de janeiro de 2008:

*11. Dessa forma, tendo em vista que o Advogado-Geral da União, no uso de suas atribuições legais, firmou interpretação no sentido de que não há que se opor reserva de sigilo fiscal ao Ministério Público Federal, nos termos do Despacho do Consultor-Geral da União nº 428/2007, dirimindo de vez as controvérsias que ainda existiam entre os órgãos da Administração Federal, e considerando que essa interpretação deve ser uniformemente seguida pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, propõe-se seja tornada sem efeito a Nota Cosit nº 372, de 2007, restabelecendo-se, em consequência, o entendimento esposado na Nota Cosit nº 200, de 2003.*

9.1 Ora, versando a Lei Complementar nº 75, de 1993, sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União, e sendo esse órgão composto pelo Ministério Público Federal, Ministério Público do Trabalho, Ministério Público Militar e Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (art. 24), entende-se que todos esses ministérios estão abrangidos pela exceção prevista no art. 198 do CTN.

10. No que diz respeito ao fornecimento de endereço do contribuinte (quinta e sexta questões apresentadas), conforme ficou assente na SCI Cosit nº 16, de 21 de junho de 2005, não se trata de informação protegida pelo sigilo fiscal.

10.1 O CTN estabelece que a prestação de assistência mútua e a permuta de informações entre as Fazendas Públicas depende de previsão em lei ou convênios (art. 199), silenciando-se quanto à necessidade de convênios na prestação de informações econômico-fiscais não abrangidas pelo sigilo. Não obstante, visando uniformizar e controlar a disseminação de informações, a IN SRF nº 19, de 1998, disciplinou os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da RFB a outros órgãos ou entidades.

10.2 Segundo o § 1º do art. 2º da IN SRF nº 19, de 1998, o fornecimento desses dados está limitado àqueles constantes de cadastro de domínio público e àqueles que não informem a situação econômica ou financeira dos contribuintes. O § 2º do art. 2º desse ato normativo prescreve que se considera de domínio público os dados das pessoas físicas ou jurídicas, que, por força de lei, devam ser submetidos a registro público.

10.3 O endereço se enquadra naqueles “dados que não informem a situação econômica ou financeira dos contribuintes”, constante da parte final do § 1º do art. 2º da IN SRF nº 19, de 1998. A prestação dessa informação consta de alguns convênios celebrados pela RFB com órgãos públicos, como por exemplo o convênio celebrado entre a RFB e o Ministério Público de Minas Gerais.

10.4 Assim, em caso de informação a ser prestada sistematicamente, deve-se celebrar convênio com o objetivo de uniformizar e controlar a transferência dos dados da RFB, até porque na maioria dos casos essa transferência se dá via *internet*, mediante consulta *on line*, sem a interferência direta desse órgão. Nas hipóteses em que a informação for prestada em caráter eventual, entende-se, pelo princípio da razoabilidade, que não há necessidade de convênio para tal fim, devendo a RFB analisar o pedido caso a caso.

10.5 Dessa forma, afigura-se desnecessária a alteração da IN SRF nº 19, de 1998.

11. Por fim, em face da SCI Cosit nº 02, de 24 de janeiro de 2005, que aborda a representação fiscal para fins penais, questiona a consulente: “no caso de a representação fiscal para fins penais se referir a apenas um sujeito e o processo de AI que deu origem a tal representação envolver dados de outras pessoas, havendo requisição de informações referentes ao representado, há necessidade de separar os dados das outras pessoas que eventualmente constem no processo de AI ou não?”

11.1 Estabelece o § 3º do art. 198 do CTN que não é vedada a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais. Trata-se de situação excluída do sigilo fiscal. Acerca da divulgação dessas informações, a SCI Cosit nº 2, de 2005, analisando o caso específico em que a requisição decorra de inquérito instaurado por autoridade policial federal com vistas à apuração de crime contra a ordem tributária objeto de representação, concluiu pela admissibilidade do “fornecimento pela SRF das informações relativas ao representado e ao crédito tributário apurado, ainda que protegidas pelo sigilo fiscal, à autoridade policial federal que conduz o inquérito.” (grifou-se)

11.2 No caso em questão, uma vez instaurado o inquérito policial, a autoridade policial dele encarregada necessita de todas as informações necessárias à caracterização do suposto crime. Dessa forma, há que verificar se há indícios de que as pessoas envolvidas no processo relativo ao auto de infração concorreram ou contribuíram para a prática do ilícito penal. Se esse for o caso, deveriam ter sido arroladas na representação fiscal para fins penais, conforme determina o inciso I do § 2º do art. 1º da Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008, que estabelece procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem crimes relacionados com as atividades da RFB.

11.3 Se, contudo, não houver indícios da participação desse terceiro no ilícito penal, devem ser suprimidos seus dados quando da prestação de informações à autoridade policial que conduz o inquérito. Isto porque estão sob o pálio do sigilo fiscal as informações relativas a operações e negócios dos contribuintes, fornecidas à Fazenda Pública, por força do art. 198 do CTN, sendo que as prerrogativas das autoridades policiais, no exercício de suas atribuições de apuração do ilícito penal, não compreendem a possibilidade de acesso direto a documentos fiscais sigilosos de terceiros não participantes do ilícito. Essa exegese é a que melhor se coaduna com o princípio da proporcionalidade, subprincípio da necessidade - que recomenda que se escolha entre os meios idôneos para alcançar o fim colimado aquele que resulte menos restritivo dos direitos fundamentais envolvidos – explicitado no art. 2º, parágrafo único, inciso VI:

*Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

(...)

*VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;*

(...)

## **Conclusão**

12. Diante do exposto, soluciona-se a consulta interna respondendo à interessada que:

a) a expressão “Administração Pública”, constante do art. 198, § 1º, II, do Código Tributário Nacional (CTN), abrange a administração direta e indireta de qualquer das esferas da Administração Pública e a expressão “Autoridade Administrativa” refere-se àquela autoridade de qualquer dos Poderes legalmente constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário);

b) a RFB somente está autorizada a fornecer informações protegidas pelo sigilo fiscal ao Ministério Público Estadual caso a solicitação se enquadre nas condições previstas no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN;

c) o Segundo Termo Aditivo ao Convênio celebrado entre a RFB e a AGU, datado de 4 de julho de 2008, prevê a prestação de informações, à AGU, à Procuradoria-Geral da União e à Procuradoria-Geral Federal, “sobre bens, direitos e rendas declarados e, se houver, sobre faturamento, para fins de execução” (item 4, inciso I, da nova redação da cláusula segunda);

d) o acesso ao Ministério Público da União de informações abrangidas pelo sigilo fiscal, compreende os ministérios públicos que compõem esse órgão;

e) os dados relativos ao endereço do sujeito passivo não estão protegidos pelo sigilo fiscal, contudo, o seu fornecimento por parte da RFB, em caráter sistemático, requer a celebração de convênio com a entidade solicitante;

f) na hipótese em que a representação fiscal para fins penais se referir a apenas um sujeito passivo e o processo de auto de infração que deu origem a tal representação contiver dados de terceiros, havendo requisição de informações da autoridade policial que conduz o inquérito policial relativas ao representado, deve-se suprimir os dados daqueles, desde que não haja indícios de sua participação no ilícito penal.

À consideração superior.

MARIA DAS GRAÇAS PATROCÍNIO OLIVEIRA  
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dinog

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

ADRIANA GOMES RÊGO  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Proceda-se às anotações necessárias nos atos objeto de modificação.

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE TAL DOCUMENTO PODE CONTER CONCLUSÕES NÃO MAIS VÁLIDAS POR ESTAREM EM DESACORDO COM ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO EDITADO EM DATA POSTERIOR.