

**Nota Cosit nº 3, de 7 de janeiro de 2004.**

Interessado: Superintendência Regional da Receita Federal da 2ª Região Fiscal.

Assunto: Interpretação do art. 198, § 1º, inciso II, do Código Tributário Nacional, que prevê o fornecimento de informações protegidas pelo sigilo fiscal a autoridade administrativa no interesse da Administração Pública.

A Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência Regional da Receita Federal da 2ª Região Fiscal (SRRF02) encaminhou a esta Coordenação-Geral da Tributação (Cosit) a Nota SRRF02/Disit nº 40, de 8 de junho de 2001, a fim de que fosse homologada a interpretação dada pela referida Unidade ao inciso II do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), com a redação determinada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe o seguinte:

*“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.*

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

*(...)*

*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.*

*(...)” (grifou-se)*

2. Em sua Nota nº 40, de 2001, a Disit da SRRF02 firma, em síntese, o seguinte entendimento sobre o alcance do inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, *in verbis*:

*“2.13.1. ..., o indigitado inciso II do artigo 198 do CTN introduzido pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001, veio dotar a Administração Pública, particularmente as Comissões de Sindicância e as de Inquérito, de um instrumento capaz de dar rapidez e efetividade às apurações de responsabilidade de servidores públicos por condutas funcionais ilícitas. (...)*

*(...)*

*2.15 ... as solicitações de informações sigilosas devem ser feitas pelas autoridades administrativas. Sem maiores pretensões teóricas, podem ser compreendidas como autoridades administrativas aquelas que têm poder de mando sobre um dado órgão ou entidade públicos. No tocante ao processo administrativo, a impressão que temos é que a comprovação deve ser efetuada por meio de ato administrativo que determinou a sua instauração, e a indicação do respectivo número.*

*2.16. Estabelecida está, obviamente, uma relação jurídico-processual administrativa entre os sujeitos participantes (Administração e administrado). Para efeito de enquadramento no art. 198 do Código Tributário Nacional, o*

*funcionário público que intervém no processo como administrado, para recorrer, há de ser o mesmo sujeito passivo previsto na relação jurídico-tributária a que se refere aquele dispositivo do CTN.*

*2.17. É relevante notar que, como o texto da lei se reporta a processo instaurado para apurar a prática de infração administrativa, é possível inferir, como adiantamos linha atrás, que o seu alcance esteja circunscrito mais propriamente ao processo administrativo de natureza disciplinar, isto é, aquele deflagrado para apurar responsabilidade funcional.*

*(...)*

*2.19. É igualmente importante que fique assentado que a nova exceção ao sigilo visa criar melhores condições para a apuração da infração, **no âmbito da Administração**, uma vez que, na esfera penal tal incumbência está cometida ao Poder Judiciário.*

*2.20. Diga-se que as requisições podem ser formuladas por autoridades administrativas federais, estaduais e municipais bem como se referir a qualquer servidor, independentemente da carreira a que pertença (Fisco ou não).*

*2.21. Entretanto, fica afastada a hipótese de prestação de informações protegidas pelo sigilo fiscal, objetivando instruir procedimentos instaurados para apurar infração de natureza penal. Fundamentalmente pelo fato de que, neste caso, o procedimento deflagrado se destina reunir elementos acerca de **uma infração penal** e não **administrativa** como estabelece a lei. Além disso, havendo necessidade, podem ser requeridos dados sigilosos à Receita Federal pela via judicial na forma do inciso I do art. 198 do Código Tributário Nacional. Como aliás, tem acontecido até agora.*

*3. A esta altura, parecem razoavelmente definidos os contornos da hipótese de que trata o inciso II do art. 198 do CTN, com a redação do art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001, quais sejam: a solicitação de informações deve ser feita pela autoridade administrativa no interesse da Administração Pública; existência de processo administrativo disciplinar visando à apuração de responsabilidade funcional do servidor; o servidor em relação ao qual se requer as informações sigilosas deve estar sendo investigado por infringência a normas administrativas funcionais.” (os grifos constam do original)*

3. Em resposta ao pedido de homologação de entendimento encaminhado a esta Cosit pela Disit da SRRF02, cumpre preliminarmente reconhecer que o inciso II do § 1º do art. 198 do CTN tem sido, sob variados aspectos, objeto de entendimentos divergentes no âmbito da SRF. A título de exemplo, convém transcrever o entendimento manifestado pela Disit da SRRF06 em sua Solução de Consulta Interna (SCI) nº 1, de 2002, bem assim o entendimento esposado pela Disit da SRRF04 em sua SCI nº 1, de 2003, ambos abordando a questão do fornecimento de informações fiscais de contribuintes a autoridades administrativas:

*“A solicitação foi feita por autoridade policial, e não administrativa, no interesse da Justiça, e não da Administração Pública. Além disso não há processo administrativo instaurado com o objetivo de investigar o sujeito passivo por prática de infração administrativa, mas inquérito policial, definido no artigo 4º do Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 – Código de Processo Penal, que tem por fim a apuração das infrações penais e da sua autoria.*

*... havendo, no Departamento de Polícia Federal, processo administrativo para apurar infração administrativa cometida no âmbito da repartição, poderá o*

*Delegado, neste caso como autoridade administrativa e no interesse da Administração Pública, solicitar informações sobre a situação financeira e econômica do investigado, com base no art. 198, § 1º, II do CTN, observadas as normas da Portaria SRF nº 580, de 12 de junho de 2001.”*

(Solução de Consulta Interna Disit/SRRF06 nº 1, de 2002)

*“2. De início, esclareça-se que o art. 198 do CTN não prevê uma quebra ou uma flexibilização do sigilo fiscal, senão a transferência do encargo de continuidade de guarda do sigilo. A expressão “processo administrativo”, constante na disposição sob exame, refere-se a qualquer espécie de processo administrativo, disciplinar ou não. Onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.*

*3. O processo judicial de execução fiscal pressupõe um processo administrativo de inscrição em Dívida Ativa. Por isso, os órgãos de execução fiscal não necessitam de solicitar ao juízo autorização para obter dados protegidos por sigilo fiscal. O mesmo não ocorreria no caso de um processo de execução judicial entre particulares. Nessa última hipótese, a informação protegida pelo sigilo fiscal somente poderia ser fornecida se solicitada pelo juiz do feito.*

*4. Prática de infração administrativa, como mencionada no dispositivo em questão, é qualquer transgressão à legislação cuja aplicação é controlada pela Administração Pública. Pode ter sido cometida por servidor público ou por particular.”*

(Solução de Consulta Interna Disit/SRRF04 nº 1, de 2003)

4. Conforme extraído da Nota Disit/SRRF02 nº 40, de 2001, da SCI Disit/SRRF06 nº 1, de 2002, e da SCI Disit/SRRF04 nº 1, de 2003, os aspectos controvertidos atinentes ao inciso II do § 1º do art. 198 do CTN são, em especial, quais autoridades administrativas ou órgãos da Administração Pública podem obter da SRF informações de contribuintes protegidas pelo sigilo fiscal, bem assim se o processo administrativo a que se refere o inciso II do § 1º do art. 198 do CTN é tão-somente o processo administrativo disciplinar ou qualquer processo ou procedimento administrativo instaurado no âmbito do órgão ou entidade ao qual pertence a autoridade administrativa.

5. A elucidação das questões controversas acima relacionadas deve ser inicialmente buscada no próprio texto do inciso II do § 1º do art. 198 do CTN, do qual se extrai que o fornecimento pela SRF de informações fiscais de contribuintes deve estar condicionado ao atendimento cumulativo das seguintes condições: a) o pedido necessita ser formulado por autoridade administrativa no interesse da Administração Pública; b) o pedido deve decorrer da instauração de processo administrativo no órgão requisitante; c) o processo administrativo deve ter sido regularmente instaurado; e d) a motivação da instauração do processo administrativo deve ser a apuração da prática de uma infração administrativa.

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.

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.

9. Há que se ter em conta ainda que não basta a existência de qualquer procedimento administrativo no órgão ou entidade ao qual pertence a autoridade requisitante, mas sim de um processo administrativo propriamente dito, no qual está presente um litígio entre a Administração e o sujeito passivo e no qual esteja sendo a este assegurado o amplo direito de defesa.

10. Acerca da diferença entre processo e procedimento administrativo, acolhe-se o entendimento esposado pelo Professor Hely Lopes Meirelles (em Direito Administrativo Brasileiro, 25ª edição, pág. 629), que leciona o seguinte:

*“... impõe-se distinguir os processos administrativos propriamente ditos, ou seja, aqueles que encerram um litígio entre a Administração e o administrado ou o servidor, dos impropriamente ditos, isto é, dos simples expedientes que tramitam pelos órgãos administrativos, sem qualquer controvérsia entre os interessados.”*

11. E não é só isso. O processo administrativo em tela há de ser um que tenha por objeto a apuração da prática de uma infração administrativa, processo esse que Hely Lopes Meirelles (em Curso de Direito Administrativo, 25ª edição, pág. 637) denomina processo administrativo punitivo, nos seguintes termos:

*“... processo administrativo punitivo é todo aquele promovido pela Administração para a imposição de penalidade por infração de lei, regulamento ou contrato. Esses processos devem ser necessariamente contraditórios, com oportunidade de defesa e estrita observância do devido processo legal (**due process of law**), sob pena de nulidade da sanção imposta. A sua instauração há que basear-se em auto de infração, representação ou peça equivalente, iniciando-se com a exposição minuciosa dos atos ou fatos ilegais ou administrativamente ilícitos atribuídos ao indiciado e indicação da norma ou convenção infringida.*

*O processo punitivo poderá ser realizado por um só representante da Administração ou por comissão. O essencial é que se desenvolva com regularidade formal em todas as suas fases, para legitimar a sanção imposta a final. Nesses procedimentos são adotáveis, subsidiariamente, os preceitos do processo penal comum, quando não conflitantes com as normas administrativas pertinentes. Embora a graduação das sanções administrativas – demissão, multa, embargo de obra, destruição de coisas, interdição de atividade e outras – seja discricionária, não é arbitrária e, por isso, deve guardar correspondência e proporcionalidade com a infração apurada no respectivo processo, além de estar expressamente prevista em norma administrativa, pois não é dado à Administração aplicar penalidade não estabelecida em lei, decreto ou contrato,*

*como não o é sem o devido processo legal, que se erige em garantia individual de nível constitucional (art. 5º, LV).”*

12. Quanto aos sujeitos passivos abrangidos pelo disposto no art. 198, § 1º, inciso II, do CTN, conclui-se que muito embora sua aplicação esteja orientada principalmente para a prática de infrações administrativas por agentes públicos (processo administrativo disciplinar), é possível inferir que o dispositivo alcança também as pessoas físicas ou jurídicas não integrantes da Administração Pública e que venham a ser por esta investigadas por prática de infração administrativa.

13. Tal exegese decorre não apenas do fato de o art. 198, § 1º, inciso II, do CTN se utilizar das expressões “infração administrativa” e “sujeito passivo”, que tanto se aplicam à conduta irregular de agentes públicos quanto de particulares perante a Administração Pública, mas também do fato de que referido dispositivo seria em certa medida dispensável caso se limitasse aos agentes públicos, haja vista que os órgãos e entidades públicos federais, estaduais, distrital e municipais já dispõem hoje, via de regra, de informações fiscais de seus agentes por conta do disposto no art. 13 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei nº 8.730, 10 de novembro de 1993, que estabelecem a obrigatoriedade da apresentação periódica de declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

14. Evidentemente, o sujeito passivo cujas informações fiscais são requeridas com espeque no art. 198, § 1º, inciso II, do CTN deve necessariamente ser aquele que está sendo investigado pela prática de infração administrativa, ou seja, aquele para o qual convergem os indícios da prática de infração administrativa.

15. Cabe ainda destacar a obrigatoriedade de a autoridade administrativa que venha a requerer à SRF informações protegidas por sigilo fiscal demonstrar a instauração *regular* do processo administrativo a que se refere o art. 198, § 1º, inciso II, do CTN.

16. Para dar cumprimento ao art. 198, § 1º, inciso II, do CTN, em sua exata medida, e evitar o fornecimento de informações fiscais de sujeitos passivos (em relação aos quais a SRF tem o dever de manter o sigilo) a autoridade administrativa não autorizada por lei a recebê-las, a autoridade competente da SRF deve adotar as cautelas necessárias a fim de se certificar que houve a instauração regular de processo administrativo com o fito de apurar a prática de infração administrativa pelo sujeito passivo ao qual as informações fiscais se referem.

16.1 Para tanto, devem ser necessariamente fornecidas pela autoridade administrativa requisitante informações que comprovem a instauração regular do aludido processo administrativo, tais como: a) ato administrativo que determinou a sua instauração; b) número do processo administrativo e data de sua instauração; c) fundamento legal da instauração do processo; d) demonstração de que o órgão ou entidade ao qual a autoridade administrativa representa tem competência para investigar o sujeito passivo pela prática da infração administrativa.

17. À luz do exposto, conclui-se ser descabido o fornecimento de informações de sujeitos passivos protegidas pelo sigilo fiscal a autoridade policial no exercício da atividade que lhe é própria – questão objeto da Nota SRRF02/Disit nº 40, de 2001, e da SCI Disit/SRRF06 nº 1, de 2002 –, haja vista que, nesse caso: a) inexistente processo administrativo instaurado, mas apenas inquérito policial, no qual não há litigantes ou acusados e, por conseguinte, a necessidade de obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa; b) referido procedimento busca apurar a prática de ilícito criminal (ato punível pelo Estado), e não de uma infração

administrativa (ato punível pela Administração); e c) a autoridade policial age no interesse da Justiça, e não no interesse da Administração.

18. Acerca da diferença entre ato punitivo do Estado e ato punitivo da Administração, convém mais uma vez transcrever os ensinamentos do Professor Hely Lopes Meirelles (em Direito Administrativo Brasileiro, 25ª edição, pág. 185), que pontifica o seguinte:

*“Importa, ainda, distinguir o ato punitivo da Administração, que tem por base o ilícito administrativo, do ato punitivo do Estado, que apenas o ilícito criminal. Aquele é medida de autotutela da Administração; este é medida de defesa social. Daí por que a punição administrativa compete a todos os órgãos da Administração – federal, estadual ou municipal, suas autarquias e fundações –, ao passo que a punição criminal é da competência legislativa privativa da União e só pode ser aplicada pela Justiça Penal do Poder Judiciário.”*

19. Por fim, no que se refere ao fornecimento de informações fiscais de sujeitos passivos às administrações fazendárias dos demais entes federativos, convém lembrar que o *caput* do art. 199 do CTN já prevê o intercâmbio de informações entre as fazendas públicas da União, dos estados e dos municípios, na forma estabelecida em lei ou convênio, *in verbis*:

*“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.  
(...)”*

20. Inexistindo lei ou convênio que disponha sobre o fornecimento pela SRF de informações fiscais de sujeitos passivos a determinado órgão fazendário estadual ou municipal, ainda assim se mostra possível, em tese, o fornecimento ao aludido órgão de informações fiscais de sujeitos passivos detidas pela SRF quando referidas informações se mostrem necessárias à apuração de prática de infração administrativa tributária pelo aludido órgão, desde que atendidos os requisitos condicionantes desse fornecimento previstos no art. 198, § 1º, inciso II, do CTN.

20.1 Esclareça-se, todavia, que não se mostra cabível o fornecimento de informações fiscais de contribuintes, com fulcro no art. 198, § 1º, inciso II, do CTN, a autoridade administrativa integrante de órgão ou entidade estadual ou municipal responsável pela cobrança judicial do crédito tributário, para auxiliá-lo em referida cobrança – questão objeto da SCI Disit/SRRF04 nº 1, de 2003 –, haja vista que, nesse caso, não há apuração de prática de infração administrativa por referido órgão ou entidade.

21. Não obstante todo o exposto, mostra-se recomendável que o assunto em tela seja submetido à análise da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a fim de que esse órgão, no uso de suas atribuições de consultoria e assessoramento jurídico previstas no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, manifeste seu entendimento sobre os §§ 1º, inciso II, 2º e 3º do art. 198 do CTN, introduzidos pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001.

À consideração superior.

PAULO ANTÔNIO GAMA DE PAIVA  
AFRF

Fl. 7 da Nota Cosit nº 3, de 7 de janeiro de 2004.

De acordo.

À consideração da Coordenadora Operacional da Cosit.

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS  
Coordenadora Operacional da Cosit

Aprovo o teor da presente Nota.

Encaminhe-se ao Gabinete do Secretário da Receita Federal, com proposta de encaminhamento à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO  
Coordenadora-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.