

## DOS PODERES E DEVERES DAS AUTORIDADES FISCAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Giovana Eva Matos FARAH<sup>1</sup>

Paulo César Brambilla COSTA<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho tem como objetivo analisar os principais poderes e deveres das autoridades fiscais e seu poder de fiscalização, que tem como objetivo estimular cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, por intermédio da identificação e punição daqueles que não as cumprem. Vê-se que se trata de um poder-dever, orientado pela isonomia, que se prende à ideia de tributar cada pessoa na medida de sua capacidade contributiva. Assim, buscou-se trazer ao presente artigo, breves considerações a respeito da administração tributária exercida por seus próprios agentes.

**Palavras-chave:** Direito tributário; Fiscalização; Poderes e Deveres das Autoridades Fiscais.

### 1 INTRODUÇÃO

As autoridades fiscais possuem um poder-dever de fiscalizar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. A Constituição Federal dá à administração tributária a faculdade para conferir efetividade a esses objetivos, porém, deve-se observar e respeitar os direitos e garantias individuais e, nos termos da lei, fiscalizar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tal poder-dever de fiscalização é uma atividade essencial ao funcionamento do Estado, sendo que seus servidores possuem carreiras

---

<sup>1</sup> A autora cursa o 10º termo de Direito das Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, de Presidente Prudente-SP e é estagiária do Ministério Público Estadual do Estado de São Paulo.

<sup>2</sup> O autor cursa o 10º termo de Direito das Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, de Presidente Prudente e é estagiário do Ministério Público Federal de Presidente Prudente.

específicas, possuindo recursos prioritários para a realização dessas atividades, inclusive, vinculando a receita própria dos impostos para esse fim.

Inclusive, a Emenda Constitucional 42/2003, em atenção ao supramencionado, deixou expresso em nossa Carta Magna que as administrações tributárias dos vários entes federados são atividades imprescindíveis ao funcionamento do Estado, especificamente, em seu artigo 37, XXII, combinado com o artigo 167, IV.

## **2 PODERES DAS AUTORIDADES FISCAIS**

A competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação são reguladas, em caráter geral, pela legislação tributária (Código Tributário Nacional, artigo 194).

O poder deve ser um meio para atingir um fim maior, não um fim em si mesmo. Portanto, por se tratar de competência das autoridades fiscais, o poder é conferido na exata medida que o legislador considerar necessária para o ideal exercício das atividades de arrecadação e fiscalização, levando sempre em consideração as particularidades de cada tributo administrado.

Assim, mostra-se necessário que a legislação tributária regule alguns dos poderes e competências das autoridades administrativas e com efetividade a todos os tributos administrados pelo respectivo ente, como por exemplo, o poder de requisitar informações, inaugurar procedimento fiscal, de examinar documentos etc. Porém, deve-se recordar que existem tributos essencialmente divergentes entre si, o que mostra a necessidade de um ensinamento específico de poderes e competências especiais para as autoridades responsáveis por sua fiscalização.

Vide, por exemplo, o caso da fiscalização do imposto de importação num ponto de fronteira, aeroporto alfandegado ou porto, área de segurança nacional, porta de entrada do país. Nesses casos, a necessidade de uma eficiente e

ágil atividade fiscal que proteja a economia nacional justifica a atribuição, aos auditores fiscais ali lotados, de uma gama de poderes impensáveis para o auditor fiscal responsável pela administração do ITR.

Ilustra-se, a título de curiosidade, que a Legislação Aduaneira traz que a precedência da autoridade fiscal comporta a obrigação, por parte dos outros órgãos, de prestar auxílio imediato sempre que a administração aduaneira requisitar, disponibilizando equipamentos, instalações necessárias ou pessoas à ação fiscal (Regulamento Aduaneiro, artigo 17, parágrafo 1º, I, com redação dada pelo Decreto 4.765, de 24 de junho de 2003).

Por óbvio, a legislação relativa à fiscalização é aplicada às pessoas jurídicas e naturais, contribuintes ou não, principalmente às que gozem de isenção de caráter pessoal ou de imunidade tributária (Código Tributário Nacional, artigo 194, parágrafo único).

Portanto, nada impede, a fiscalização de um partido político, de uma igreja ou de qualquer outro ente imune. Além disso, estes podem ser legalmente responsáveis pelos tributos cuja legislação lhes atribua o dever de recolhimento e retenção.

A Constituição Federal, conforme visto, autoriza a Administração Tributária a entrar na intimidade econômica dos particulares, de acordo com a identificação dos respectivos rendimentos, patrimônios e atividades econômicas.

Em tal escopo, o artigo 195 do Código Tributário Nacional exclui a aplicação de quaisquer disposições legais que limitam ou excluam o direito de examinar livros, documentos, papéis, mercadorias, arquivos e efeitos fiscais ou comerciais, dos produtores ou comerciantes industriais, ou da obrigação destes de exibí-los.

Embora hajam documentos sigilosos utilizados pelos particulares, esses não podem ser opostos contra a Administração Tributária, tendo em visto o interesse público na arrecadação dos tributos e, ainda, devendo o particular guardar tais documentos até que ocorra a prescrição dos créditos decorrentes das operações a que se refiram. Tal prescrição ocorre em 05 anos, contada da constituição definitiva do crédito.

O prazo prescricional está sujeito à interrupção e prescrição, sendo que, pode ser necessário que o contribuinte precise ficar com tais documentos por prazo superior a 05 anos, até que ocorra a extinção do crédito.

Em certas atividades econômicas existem livros e escrituração opcional, sendo que, o contribuinte pode optar por mantê-los ou não, porém, optando pela manutenção e, havendo requisição da Administração Tributária, será necessária a apresentação dos livros e escrituração facultativos. Tendo em vista que o sujeito passivo não é obrigado a manter os livros opcionais, nenhuma punição poderá sofrer o contribuinte caso tal requisição ocorra.

Nesse sentido a súmula 439 do Supremo Tribunal Federal diz que “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitando o exame aos pontos objeto da investigação”.

De acordo com tal súmula, têm-se a possibilidade de acesso aos livros comerciais que talvez existam, mesmo quando não obrigatórios. Porém, a fiscalização se dá dentro do necessário para o esclarecimento da matéria investigada. É vedado à autoridade administrativa desviar a finalidade do procedimento, assim como adentrar em documentos que deveriam permanecer em sigilo.

### **3 DA OBRIGATORIEDADE DOS SUJEITOS PASSIVOS DE FORNECEREM INFORMAÇÕES**

Trata-se de uma imposição imposta à sociedade para que contribua com a fiscalização, pois esta é exercida atendendo sempre ao interesse público.

Tais entidades estão enumeradas no artigo 197 do Código Tributário Nacional, a saber:

- I) “Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

- II) Os bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras;
- III) As empresas de administração de bens;
- IV) Os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V) Os inventariantes;
- VI) Os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII) Quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”.

Estas pessoas estão enumeradas em lei, por possuírem informações relevantes para a Administração Tributária. Insta salientar que tal previsão em lei não é taxativa, uma vez que a própria lei assim discorre. Já que as entidades estão enumeradas em lei, a administração não pode agir discricionariamente, obrigando estas pessoas a prestarem informações, pois somente a lei pode estipular a obrigatoriedade.

Existe uma grande controvérsia sobre a possibilidade de se requisitar informações, sem a autorização judicial, de instituições que devam guardar sigilo bancário, porém, há expressa disposição legal na Lei Complementar 105/2001, em seu artigo 6º:

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

O Código Tributário Nacional, no seu parágrafo único, do artigo 197, entretanto, excetua o dever de prestar informações as pessoas que exerçam determinados cargos, funções, ministérios, ofícios, profissões ou atividades, para evitar antinomias com as normas que as impõem dever de sigilo, a saber:

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.

Caso tal dispositivo não existisse, o médico seria obrigado a manter em segredo as informações obtidas em razão do ofício e, ao mesmo tempo, poderia ser legalmente obrigado a prestar tais informações.

O poder de requisitar a força pública é um outro poder expressamente outorgado às autoridades fiscais pelo artigo 200 Código Tributário Nacional:

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

Requisitar significa ordenar, logo as autoridades policiais estão obrigadas a atender as requisições das autoridades fiscais nas situações que trazem este dispositivo, isso se justifica, pois nos termos da Constituição Federal, a administração fazendária e seus servidores fiscais têm dentro de sua área de jurisdição e competência, precedência sobre o restante dos setores administrativos, de acordo com o artigo 37, XVIII, da Carta Magna:

“XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

No dispositivo legal supramencionado, a expressão “e reciprocamente”, autoriza que a autoridade administrativa estadual ou municipal requirite força pública federal, não havendo vinculação entre a polícia que o ente pode requisitar e em nome do qual atua a autoridade deste. Fez bem o legislador, uma vez que, as situações em que se faz necessário o uso da força pública são, em regra, marcadas pela urgência.

O poder de pedir o uso da força policial é da autoridade que preside a diligência, e não obrigatoriamente do chefe da repartição fiscal.

## **4 OS DEVERES DAS AUTORIDADES FISCAIS**

A Constituição Federal, em seu artigo 150, II, exige uma tributação de forma isonômica, facultando à própria administração tributária identificar, respeitando os direitos dos cidadãos, o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, sendo disposto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal que:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

O poder de fiscalizar está implícito no dever de tributar igualmente, respeitando os direitos e garantias individuais.

### **4.1 Dever de documentar o início do procedimento**

O Estado deve respeitar todos os direitos constitucionalmente expostos, por exemplo, a inviolabilidade de domicílio, a vida privada, as comunicações etc. O próprio Código Tributário Nacional trouxe outras restrições que devem ser observadas pelas autoridades fiscais, a saber:

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

Toda autoridade tem o dever de documentar o início do procedimento, fixando o prazo máximo para a conclusão da diligência.

Por trazer um “mal estar” à empresa, o legislador de cada ente federado deve determinar um prazo máximo para a conclusão das diligências, sendo possível, no entanto, a prorrogação.

Geralmente o início do procedimento é feito pela lavratura do Termo de Início de Fiscalização. A lavratura do referido termo produz dois efeitos, quais sejam, as antecipar a contagem do prazo decadencial e afastar a espontaneidade do sujeito passivo. Em regra, o termo inicial de fluência do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Havendo iniciada a constituição de crédito tributário pela notificação, o termo inicial será o da data de notificação.

#### **4.2 Dever de manter sigilo e suas exceções**

O artigo 198 do Código Tributário Nacional dispõe:

“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.”

Por terem acesso a informações privilegiadas, as autoridades fiscais têm o dever de manter sigilo sobre o analisado, sob pena de responsabilização administrativa, civil e criminal.

Os parágrafos 1º e 3º, do mesmo artigo, trazem exceções quanto ao sigilo:

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

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

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

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

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória”.

Na primeira hipótese, o Poder Judiciário requisita a informação sigilosa, ressalte-se que a informação não é divulgada, devendo o juiz ou tribunal resguardar seu sigilo.

As autoridades judiciais possuem o poder de quebrar o sigilo das informações, desde que de forma motivada.

A segunda hipótese trata de processo instaurado no âmbito administrativo, a fim de investigar as autoridades fiscais, sob eventual prática de infração disciplinar:

O sigilo é a regra, só cabendo sua quebra em caso de graves indícios de prática de infração disciplinar pelo agente administrativo.

Insta salientar que, em qualquer caso, é aplicável o procedimento previsto no parágrafo 2º, do artigo 198 do Código Tributário Nacional, nestes termos:

“§ 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”.

A informação deve ser mantida em sigilo na organização solicitante ou requisitante, sendo que esta passa a ser detentora de sigilo, assim como deve sair sigilosa da repartição fiscal.

A Súmula Vinculante nº 24 do STF dispõe que:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Somente após o término do processo administrativo fiscal haverá justa causa para que o Ministério Público ofereça denúncia, no caso de ocorrência dos supracitados crimes contra a ordem tributária, caso o crédito tenha sido mantido. Ressalta-se, entretanto, que o ajuizamento independe de representação da autoridade fiscal.

Nas palavras de Ricardo Alexandre (2012, p. 514) “a representação fiscal não é condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, mas a definitividade da constituição do crédito é condição para a configuração do crime”.

Ressalta-se que, enquanto não for concluído o processo administrativo no qual se discute o crédito tributário, não haverá ocorrência do prazo prescricional para que o respectivo agente seja responsabilizado criminalmente.

Apesar do Supremo Tribunal Federal entender ser “possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização. Basicamente, a Corte entendeu que a imprescindibilidade do inquérito era decorrência da negativa da empresa em fornecer documentos imprescindíveis à fiscalização da Fazenda estadual, o que tornou “necessária a instauração do procedimento bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário” (STF, 2ª Jt., HC 95.443/SC, j. 02.02.2010, *DJe* 19.02.2010).

Os incisos I e II acima mencionados afasta a regra do sigilo e permite a divulgação e publicidade de informações correspondentes a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, moratória ou parcelamento.

Porém, tal medida se mostra temerária, de forma que é mais razoável exigir a comunicação individualizada e formal a todo sujeito passivo inscrito em dívida ativa, o que garante a certeza da pretensão fraudulenta do devedor que promover os atos descritos no supramencionado art. 185.

Após a Emenda Constitucional 42/2003, a Constituição Federal passou a prever que as várias administrações tributárias agirão de forma integrada, incluindo o compartilhamento de informações fiscais e de cadastros, na forma de convênio ou lei (art. 37, XXII). No que diz respeito a legislação infraconstitucional, esta colaboração recíproca é vista no art. 199 do Código Tributário Nacional:

“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”.

Assim, a troca de dados é, portanto, possível. Porém, não advém de norma de eficácia plena, sendo imprescindível a elaboração de um acordo (convenção, convênio, tratado) nesse sentido.

## **5 CONCLUSÃO**

A fiscalização é um poder-dever, que encontra respaldo na isonomia que, em matéria de direito tributário, restringe-se à ideia de tributar cada indivíduo na medida de sua capacidade contributiva.

Viu-se, para tanto, que a própria Constituição Federal dá à administração tributária a faculdade, especialmente para dar efetividade a tais objetivos, identificando, respeitados os direitos e garantias individuais, e, de acordo com a lei, o patrimônio, as atividades econômicas e os rendimentos do contribuinte (art. 145 § 1º).

O fisco não só pode, como deve se valer de força policial para fiscalizar, desde que a autoridade administrativa seja vítima de desacato, embaraço, ou quando for necessário à concretização das medidas previstas na legislação tributária, sem, entretanto, se valer da primazia do interesse público de fiscalizar sobre o interesse privado, e acabar, assim, ultrapassando o limite do proporcional e razoável.

Assim, a atividade de arrecadar e fiscalizar tributo é, provavelmente, a mais importante atividade-meio do Estado, já que os recursos que dela advêm dependem das atividades-fim estatais, como a prestação dos serviços de educação, saúde e segurança.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 6ª Edição. Editora Método, 2012. Pág.

BRASIL, Constituição da República Federativa do. Congresso Nacional, Brasília, 1988.

[http://www.oab.org.br/editora/revista/revista\\_06/anexos/principios\\_contitucionais\\_tributarios.pdf](http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_06/anexos/principios_contitucionais_tributarios.pdf)

<http://darcisioperondi.com.br/saude-sofre-com-tributacao-excessiva/>

AMARO, Luciano. Direito Tributário *Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Direito Tributário Nacional*.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário* 9. ed. São Paulo: Premier, 2008.