

**A singularidade do processo administrativo fiscal no direito brasileiro
a partir da análise da especificidade das formas de
cientificação do sujeito passivo**

Sumário: I. INTRODUÇÃO. II. MOVIMENTOS RECENTES, NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, NO SENTIDO DO GANHO DE IMPORTÂNCIA E DE VISIBILIDADE INSTITUCIONAIS. II.1. Profissionalização e reforço da imparcialidade nos julgamentos. II.2. A mudança jurisprudencial no sentido de se considerar definitivamente constituído o crédito tributário ao final do processo administrativo fiscal. II.3. A unificação dos processos administrativos fiscais com o tratamento dos créditos previdenciários e não-previdenciários no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. III. CIENTIFICAÇÃO DAS PARTES NO PROCESSO CIVIL. IV. CIENTIFICAÇÃO DAS PARTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. V. CONSEQÜÊNCIAS DA SINGULARIDADE VERIFICADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VI. CARÁTER NÃO ABSOLUTO DAS SINGULARIDADES OBSERVADAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

FISCAL. VII. CONCLUSÕES. VIII. REFERÊNCIAS
BIBLIOGRÁFICAS.

I. INTRODUÇÃO

O processo administrativo fiscal (ou tributário)¹ ganha contínua importância nos quadrantes do direito brasileiro e da prática da Administração Tributária, notadamente a federal. Alguns importantes movimentos apontam nesse sentido. Merecem especial destaque: a) as mudanças relacionadas com o julgamento de primeira instância, voltadas para a profissionalização e a imparcialidade; b) a definição jurisprudencial no sentido de se considerar constituído o crédito tributário ao final do processo administrativo e c) a unificação dos processos administrativos fiscais com o tratamento dos créditos previdenciários e não-previdenciários no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

A partir das constatações anteriores, além de outras igualmente relevantes, surge uma importante indagação: *o processo administrativo fiscal, tal como conformado no direito brasileiro, apresenta alguma singularidade (ou especificidade), notadamente quando confrontado com o processo comum ou geral?*

¹ “A expressão *contencioso administrativo*, ou ainda *processo administrativo tributário*, não encontra ressonância na melhor doutrina, visto que, em face de nossa Constituição Federal, a jurisdição é privilégio único e exclusivo do Poder Judiciário./O conjunto ordenado de formalidades que tem por objetivo a impugnação de atos administrativos junto à própria Administração Pública no que se refere à existência, às características ou ao montante exigido do particular, recebe o nome de **procedimento administrativo tributário**”. CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. Pág. 123.

Se positiva a conclusão, em que consistiria tal singularidade? Por outro lado, qual a natureza de tal especificidade e quais as conseqüências dela decorrentes?

Para tentar responder aos questionamentos levantados será utilizado o método de abordagem de um conjunto específico de regras do processo administrativo fiscal federal relacionadas com a cientificação do sujeito passivo. Flagradas diferenças em relação ao processo comum ou geral, manejado na seara judicial, serão buscadas as razões para tais distinções. Assim, será possível caminhar para conclusões e respostas para as indagações antes postas.

II. MOVIMENTOS RECENTES, NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, NO SENTIDO DO GANHO DE IMPORTÂNCIA E DE VISIBILIDADE INSTITUCIONAIS

II.1. Profissionalização e reforço da imparcialidade nos julgamentos

No formato atual, os julgamentos dos processos de exigência de tributos, incluindo contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são realizados, em primeira e segunda instâncias, por órgãos especializados e colegiados².

² Redação atual do art. 25 do Decreto n. 70.235, de 1972: “O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I – em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”.

As definições em questão viabilizam a profissionalização e especialização dos julgamentos resultando em inegáveis ganhos de qualidade e celeridade. Em relação ao último aspecto ressaltado, temos uma aproximação concreta da realização do recente comando constitucional voltado para delimitar a duração razoável dos processos³.

Merece especial destaque o reforço da imparcialidade por ocasião dos julgamentos, notadamente de primeira instância. Em verdade, a imparcialidade deve ser reconhecida como marca geral da atuação do agente público em homenagem e obediência ao princípio da impessoalidade, inscrito expressamente no *caput* do art. 37 da Constituição.

Entretanto, ao apartar as funções de julgamento das funções ordinárias da Administração Tributária (arrecadação, fiscalização, cobrança, etc), o legislador inegavelmente realizou um reforço (ou acentuou) do traço da impessoalidade. Afinal, o agente fiscal distanciado das funções ordinárias, da chamada administração tributária ativa, guarda uma salutar distância da dinâmica de

“As Delegacias da Receita Federal de Julgamento são formadas por grupos colegiados que se ocupam de processos administrativos fiscais de determinação e de exigência de créditos tributários. As turmas são compostas de cinco membros, com presidente nomeado entre os julgadores; uma das turmas conta com presidente que é delegado na repartição. Os julgadores são recrutados entre Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional. Impedimentos e suspeições estão elencados em portaria. Veda-se a atuação, como julgador, de fiscal que tenha atuado no procedimento de fiscalização, bem como de fiscal que seja cônjuge ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de interessado no processo. (...) Substituíram-se os antigos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda por um Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A medida dá-nos conta da unificação dos antigos Conselhos, em órgão colegiado e paritário, porém formatado em estrutura única”. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. In: Código Tributário Nacional interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. Antônio Cláudio da Costa Machado (organizador) e Mary Elbe Queiroz (coordenadora). Barueri: Manole, 2010. Págs. 471 e 472.

³ Art. 5o., inciso LXXVIII: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

exigibilidade dos créditos e não alimenta, até inconscientemente, uma tendência de manutenção, pela manutenção, dos créditos apurados e tidos como devidos.

II.2. A mudança jurisprudencial no sentido de se considerar definitivamente constituído o crédito tributário ao final do processo administrativo fiscal

O pensamento ou entendimento tradicional apontava para a constituição definitiva do crédito tributário com o lançamento realizado pela autoridade tributária competente, sem prejuízo de modificações decorrentes da impugnação manejada pelo contribuinte e dos julgamentos decorrentes no âmbito do processo administrativo fiscal⁴.

Essa posição era sustentada com base em elementos da teoria do ato administrativo e de influxos do processo civil. Com efeito, o ato administrativo, mesmo passível de reforma administrativa e judicial, é considerado pronto e acabado, quando adotado e inexistente causa de pendência de eficácia. Na mesma linha, a sentença proferida pelo magistrado, mesmo passível de recurso para instâncias superiores, é tida e havida como definitiva quando aprecia, para acolher ou afastar, a pretensão deduzida em juízo.

⁴ Eis um exemplo do entendimento referido: “CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. CTN, ART. 142. - COM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO FICA CONSUMADO O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO HAVENDO, POIS, QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA. A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO PELO CONTRIBUINTE TEM O EFEITO, TÃO-SOMENTE, DE SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RAZOÁVEL INTERPRETAÇÃO DADA PELO ACÓRDÃO AO DISPOSITIVO LEGAL QUESTIONADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO” (RE 91812. Relator: Min. RAFAEL MAYER. Julgamento: 11/12/1979. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA).

É certo que o entendimento em questão poderia ensejar fortes implicações na fluência do prazo prescricional, cujo termo inicial, conforme o art. 174 do Código Tributário Nacional, é justamente a data da constituição definitiva do crédito tributário⁵. Entretanto, encontrou-se uma fórmula de compromisso que passava pela não fluência do prazo prescricional enquanto pendente de apreciação o recurso administrativo do contribuinte⁶.

Ocorre que tais premissas sempre foram fortemente atacadas por boa parte da doutrina tributária⁷. De tanto pelejar, os arautos da mudança de rumos quanto ao tema lograram obter, tanto no âmbito do Supremo

⁵ “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

⁶ “Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos” (RE 94462 embargos/SP - SÃO PAULO. EMBARGOS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. Julgamento: 06/10/1982. Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

⁷ “Impugnar a legalidade do lançamento tributário é um direito do contribuinte, exercido, portanto, após a autoridade fiscal haver constituído *definitivamente* o crédito tributário, em razão de haver praticado um ato administrativo perfeito e acabado./Alguns setores da doutrina em Direito Tributário, entretanto, entendem que o momento em que o lançamento tributário se torna definitivo depende do comportamento do contribuinte, conforme prelecionava Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, que tinha uma concepção orgânica e unitária do processo tributário”. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário. A Função Fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1995. Pág. 115

Tribunal Federal⁸, como no seio do Superior Tribunal de Justiça⁹, uma nova definição quanto à consumação da constituição do crédito tributário. Vale, hoje, a máxima de que o crédito tributário somente está definitivamente constituído quando chega ao final o eventual processo administrativo fiscal iniciado com a irrisignação do contribuinte.

⁸ "NOTITIA CRIMINIS" - PREMATURA INSTAURAÇÃO DE INVESTIGAÇÃO PENAL POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE TIPCIDADE PENAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL AINDA EM CURSO - RECONHECIMENTO DA CONFIGURAÇÃO DE CONDUTA TÍPICA SOMENTE POSSÍVEL APÓS A DEFINITIVA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INVIABILIDADE DA INSTAURAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL, MESMO EM SEDE DE INQUÉRITO POLICIAL, ENQUANTO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO SE REVESTIR DE DEFINITIVIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A "PERSECUTIO CRIMINIS", SE INSTAURADO INQUÉRITO POLICIAL OU AJUIZADA AÇÃO PENAL ANTES DE ENCERRADO, EM CARÁTER DEFINITIVO, O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL - OCORRÊNCIA, EM TAL SITUAÇÃO, DE INJUSTO CONSTRANGIMENTO, PORQUE DESTITUÍDA DE TIPCIDADE PENAL A CONDUTA OBJETO DE INVESTIGAÇÃO PELO PODER PÚBLICO - CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DOS ATOS PERSECUTÓRIOS - INVALIDAÇÃO, DESDE A ORIGEM, POR AUSÊNCIA DE FATO TÍPICO, DO PROCEDIMENTO DE PERSECUÇÃO PENAL - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - QUESTÃO DE ORDEM QUE SE RESOLVE PELA CONCESSÃO, DE OFÍCIO, DE "HABEAS CORPUS". - Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur") e determinado o respectivo valor ("quantum debeatur"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. - A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes. - Conseqüente impossibilidade de se ordenar o mero sobrestamento dos atos de investigação, para que se aguarde a ulterior e definitiva constituição do crédito tributário. Não-acolhimento, no ponto, da proposta formulada pelo Ministério Público Federal. - Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "representação fiscal para fins penais" a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária. - A questão do início da prescrição penal nos delitos contra a ordem tributária. Precedentes" (Pet 3593 QO/SP - SÃO PAULO. QUESTÃO DE ORDEM NA PETIÇÃO. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. Julgamento: 02/02/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

⁹ "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA O LANÇAMENTO. ADMISSÃO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA POSTERIOR AO INÍCIO DA EXECUÇÃO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA. NULIDADE DA CDA. EXTINÇÃO DO PROCESSO. 1. A recorrente apresentou recurso administrativo contra lançamento tributário realizado pelo INSS, que não foi aceito diante da exigência do depósito prévio de 30% (trinta por cento). Contra essa decisão administrativa, o contribuinte impetrou mandado de segurança, sendo-lhe denegada a ordem pelo juízo de primeiro grau. No interregno entre a sentença e o acórdão que julgou a apelação em mandado de segurança (AMS), a autoridade fazendária ajuizou execução fiscal, devidamente recebida e processada. A sentença foi reformada, tendo sido concedida a segurança pela Corte regional, garantindo-se ao contribuinte o processamento do seu recurso administrativo. Recebida a impugnação administrativa, o INSS requereu a suspensão da execução fiscal, que foi deferida pelo Juízo de primeiro grau. O contribuinte agravou ao TRF da 4ª Região pretendendo a extinção da execução, e não sua suspensão, já que entende que o recebimento do recurso administrativo, ainda que por decisão judicial, retira a liquidez, certeza e exigibilidade do título executivo. O TRF da 4ª Região manteve a decisão agravada, aresto contra o qual se interpôs o recurso especial.

A par das discussões e divergências doutrinárias, o novo entendimento, chancelado pelos tribunais mais importantes do País, representa inegavelmente um considerável ganho de prestígio para o processo administrativo fiscal, notadamente por conta das repercussões na esfera da responsabilização penal¹⁰.

II.3. A unificação dos processos administrativos fiscais com o tratamento dos créditos previdenciários e não-previdenciários no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

O último dos grandes movimentos recentes relacionados com o processo administrativo fiscal foi justamente a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. A criação do órgão marca a unificação

2. A pendência de recurso administrativo em que se discute o próprio lançamento, ainda que admitido por provimento judicial ulterior ao ajuizamento da execução fiscal, fulmina a pretensão executória, já que a constituição definitiva do crédito tributário, que exige o exaurimento das instâncias administrativas, é condição indispensável para a inscrição na dívida ativa, expedição da respectiva certidão e para a cobrança judicial dos respectivos créditos e início do prazo prescricional. Precedente da Primeira Turma. 3. A interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito, impedindo a sua constituição definitiva, que só ocorre com o julgamento final do processo, e também a fluência do prazo prescricional. Ora, se não existe prazo prescricional em curso, também não há direito de ação para a Fazenda Pública, pois a prescrição é, a grosso modo, o período para o exercício do direito de ação. Assim, se não corre o prazo prescricional, não há direito de ação a ser exercido. 4. A extinção da execução fiscal, em casos como este, é medida que melhor se afina com os princípios constitucionais tributários, com as normas do CTN e com as garantias mínimas do "Estatuto do Contribuinte", dentre elas a de somente ser executado por dívidas definitivamente constituídas, líquidas, certas e exigíveis. 5. Recurso especial provido” (REsp 1052634/RS. RECURSO ESPECIAL 2008/0091183-7. Relator Ministro CASTRO MEIRA. Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Data do Julgamento: 08/09/2009. Data da Publicação/Fonte: DJe 24/09/2009)

¹⁰ Com efeito, somente é viável caracterizar a prática de crime tributário-fiscal contra o recolhimento de créditos tributários se a existência (definitiva) desses últimos estiverem atestadas em decisões finais nos processos administrativos onde tais exações são discutidas entre os contribuintes e o Fisco.

do tratamento administrativo, em matéria de julgamentos de impugnações, dos créditos tributários previdenciários e não-previdenciários¹¹.

Nesse sentido, o CARF está vocacionado para acentuar o papel de analista mais qualificado e especializado das querelas tributárias entre o Fisco federal e os contribuintes. Afinal, parece não subsistir dúvidas significativas acerca do considerável nível de generalidade da abordagem das causas fiscais decorrentes de autuações no âmbito da Justiça Federal.

A rigor, o Judiciário federal tem desempenhado com brilho e consistência o papel de palco privilegiado de debates em torno de grandes teses de natureza jurídico-tributária, invariavelmente com radical constitucional. Em paralelo, são normalmente sérias as deficiências ou dificuldades para lidar com os “casos concretos”, com as autuações fiscais específicas, os créditos constituídos concretamente contra certos e determinados contribuintes.

Nesse contexto, não será de se estranhar a retomada, em algum momento, das discussões em torno da antiga idéia da construção de um contencioso administrativo-tributário cujas decisões somente possam ser atacadas

¹¹ “Com a criação da Receita Federal do Brasil, o CRPS [Conselho de Recursos da Previdência Social] perdeu a competência para o julgamento de processos relativos a contribuições de seguridade, nos termos dos artigos 29 e 30 da Lei n. 11.457/07”. VIANNA, João Ernesto Aragonés. Curso de Direito Previdenciário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Pág. 580. Eis os termos dos dispositivos legais referidos: “Art. 29. Fica transferida do Conselho de Recursos da Previdência Social para o 2o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a competência para julgamento de recursos referentes às contribuições de que tratam os arts. 2o e 3o desta Lei./§ 1o Para o exercício da competência a que se refere o caput deste artigo, serão instaladas no 2o Conselho de Contribuintes, na forma da regulamentação pertinente, Câmaras especializadas, observada a composição prevista na parte final do inciso VII do caput do art. 194 da Constituição Federal./§ 2o Fica autorizado o funcionamento das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes nas sedes das Regiões Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil./Art. 30. No prazo de 30 (trinta) dias da publicação do ato de instalação das Câmaras previstas no § 1o do art. 29 desta Lei, os processos administrativo-fiscais referentes às contribuições de que tratam os arts. 2o e 3o desta Lei que se encontrarem no Conselho de Recursos da Previdência Social serão encaminhados para o 2o Conselho de Contribuintes./Parágrafo único. Fica prorrogada a competência do Conselho de Recursos da Previdência Social durante o prazo a que se refere o caput deste artigo”.

na via judicial por expedientes singularíssimos. Uma das proposições nessa linha aponta para a necessidade de investida judicial contra a decisão final no âmbito do processo administrativo fiscal diretamente perante os tribunais federais de apelação com algum tipo de garantia ou requisito especial (arrolamento de bens e direitos ou depósito parcial ou integral do crédito tributário a ser discutido)¹².

III. CIENTIFICAÇÃO DAS PARTES NO PROCESSO CIVIL

O direito brasileiro adota um certo padrão de cientificação de atos processuais para as partes em litígio numa pendenga judicial. A rigor, podemos identificar duas sistemáticas distintas. A primeira relacionada com a comunicação inicial acerca da existência do processo judicial, a chamada *citação*. A segunda sistemática está voltada para a comunicação de atos processos depois da citação, as várias *intimações*. Nesse último âmbito, as partes já estão, em regra, representadas em juízo por advogados. Assim, a cientificação é dirigida aos profissionais do direito cuja atenção, devidamente treinada, já está voltada para o andamento do processo.

No caso da citação, a lei processual em vigor define rigores e cuidados especiais, muito provavelmente porque a parte é comunicada diretamente e não existe ainda um profissional do direito devidamente treinado e

¹² Evidentemente que a concretização de proposta dessa natureza e magnitude reclama o manejo de emenda à Constituição sujeita a toda sorte de ataques por suposta violação de direitos e garantias fundamentais qualificadas como cláusulas pétreas.

habilitado para intervir nas marchas e contramarchas da jurisdição. Nesse sentido, o art. 215 do Código de Processo Civil exige, para a validade da citação, que essa seja realizada “pessoalmente ao réu”¹³¹⁴.

Cumprido observar que na seara das execuções fiscais, no processo de realização efetiva do direito do credor estatal, subsiste uma sistemática legal distinta daquela observada ordinariamente no processo civil. Assim, a citação do executado será efetivada ordinariamente pelo correio e “considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado”¹⁵. Por outro lado, a intimação da penhora de bens será pessoal “se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal”¹⁶.

¹³ “Far-se-á a citação pessoalmente ao réu, ao seu representante legal ou ao procurador legalmente autorizado”.

¹⁴ “Dessa forma, a regra é que só será considerado validamente citado o réu se ele próprio tiver assinado o aviso de recebimento ou o mandado de citação. Assim, não se pode considerar citado o réu quando, por exemplo, o aviso de recebimento tenha sido assinado pelo porteiro, pelo cônjuge do réu ou pelo empregado doméstico. A citação só será válida se o aviso de recebimento foi assinado pelo próprio réu. No caso das pessoas jurídicas, terá havido citação válida se o AR ou o mandado foi assinado por quem exerça poderes de gerência geral ou de administração. Contudo, nesse caso, a regra não é absoluta. Tem-se admitido a aplicação da *teoria da aparência*, que admite a validade da citação mesmo quando realizada mediante pessoa eleita de forma explícita ou implícita pelo réu para recebimento de correspondências gerais, como, por exemplo, o porteiro”. FIGUEIREDO, Simone Diogo Carvalho. Direito Processual Civil. Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2008. Pág. 168.

¹⁵ Art. 8o. da Lei n. 6.830, de 1980: “Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;/II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;/III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;/IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo”.

¹⁶ Art. 12 da Lei n. 6.830, de 1980: “Art. 12 - Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora./ § 1º - Nas Comarcas do interior dos Estados, a intimação poderá ser feita pela remessa de cópia do termo ou do auto de penhora, pelo correio, na forma estabelecida no artigo 8º, incisos I e II, para a citação./§ 2º - Se a penhora recair sobre imóvel, far-se-á a intimação ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação./§ 3º - Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal”.

Portanto, percebe-se claramente que o legislador reconhece e trata de formas substancialmente distintas os vários processos existentes na ordem jurídica brasileira. As distinções possuem íntima ou visceral relação com a finalidade de cada processo e manifesta-se, entre outros aspectos relevantes, na maneira como são reguladas as formas de cientificação das partes envolvidas na relação processual a ser formada ou já formada.

IV. CIENTIFICAÇÃO DAS PARTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, a intimação do contribuinte está regulada no art. 23 do Decreto n. 70.235, de 1972, diploma normativo com força de lei.

São três os meios de intimação consagrados na norma em questão: a) pessoal; b) por via postal ou similar, desde que se obtenha prova de recebimento da cientificação no domicílio tributário do sujeito passivo e c) por meio eletrônico. Vale destacar a existência de expresse comando legal definidor da inexistência de ordem de preferência entre os expedientes aludidos.

Regra expressa do Decreto n. 70.235, de 1972 (art. 23, parágrafo segundo, inciso II), estabelece que no caso de intimação por via postal ou

similar considera-se feita a intimação na data do recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo, ou, se omitida, 15 (quinze) dias após a data de expedição da intimação. Importa registrar que não descuidou o legislador de definir o que se considera domicílio tributário do sujeito passivo. Essa definição está presente no parágrafo quarto do art. 23 onde consta expressamente: “*o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária*”.

Conforme a previsão legal, não existe uma “intimação pessoal” do sujeito passivo. Em outras palavras, a validade da comunicação expedida pelo Fisco não depende do recebimento da mesma pela pessoa do contribuinte. Assim, se a intimação for encaminhada ou dirigida ao domicílio tributário do sujeito passivo, e lá recebida, tem-se como satisfeita a obrigação da Administração Tributária, com radical constitucional no *caput* do art. 37 da Constituição, de publicizar a prática de ato administrativo relacionado diretamente com determinado administrado.

São inúmeras as irresignações, inclusive no âmbito do Poder Judiciário, dos contribuintes inconformados com a definição legal aludida. Em regra, tais reclamações buscam a aplicação dos cânones do processo civil ordinário, notadamente da citação, para sustentar como válidas somente as intimações fiscais, notadamente postais, pessoalmente recebidas pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Normalmente, em obediência ao comando legal antes apontado, o Poder Judiciário afasta as tentativas de fazer valer a lógica e o

regramento do processo civil comum ou geral na seara específica ou particular do processo administrativo fiscal. Eis algumas emblemáticas decisões nesse sentido de três Turmas distintas do Superior Tribunal de Justiça¹⁷, com destaques inexistentes nos originais:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO
POSTAL. FALTA DE CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE.
INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO. ART. 23 DO
DECRETO Nº 70.235/72. OFENSA AOS ARTS. 458 E

¹⁷ Também no âmbito dos Tribunais Regionais Federais podem ser encontradas decisões nesse sentido. Eis um exemplo: “PROCESSUAL PENAL E PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1o, I, DA LEI No 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990). PRELIMINARES. NULIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DEFESA PRÉVIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. 1. Por ocasião do interrogatório do réu em juízo, o mesmo foi intimado, por meio de seu advogado regularmente constituído, para apresentar defesa prévia no prazo legal e arrolar testemunhas. 2. Ao deixar de apresentar, espontaneamente, a defesa prévia e o rol de testemunhas, o recorrente não pode alegar cerceamento de defesa. Precedentes do STJ: HC no 39.661/SP e RHC no 15.658/SP. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAR DEFESA DA ESFERA ADMINISTRATIVA. OBSERVÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. 3. Há nos autos provas de que o réu teve ciência, por meio de aviso de recebimento (AR) e em duas ocasiões distintas, acerca do trâmite do procedimento investigativo que resultou na constituição definitiva do crédito tributário. 4. A correspondência informando o início da fiscalização foi devidamente encaminhada ao endereço constante das declarações de imposto de renda do acusado, ou seja, no domicílio tributário eleito pelo contribuinte, conforme prevê o art. 23 do Decreto-Lei no 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997. 5. A intimação foi perfeitamente válida, ainda que o destinatário não tenha pessoalmente assinado o AR anexado à correspondência, pois a lei não faz tal exigência. Precedentes do STJ: HC no 30.355 e REsp no 754.210/RS. 6. Novo endereço do recorrente foi obtido pela Receita Federal mediante consulta ao Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do recorrente, o que também é perfeitamente válido. Além disso, várias são as evidências de que o réu também tinha residência na cidade de Caruaru (PE), local onde, segundo ele próprio, desenvolvia atividade agropecuária. 7. No decorrer das investigações, o acusado apresentou à Secretaria da Receita Federal em Palmas/TO documentos por ela solicitados, fato que demonstra que o recorrente teve ciência do processo administrativo fiscal e oportunidade de exercer seu direito de ampla defesa no decorrer dele. MÉRITO. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. 8. A materialidade e a autoria do delito restaram comprovadas. 9. Para a consumação do tipo penal fixado no art. 1o da Lei no 8.137/90 é exigida apenas a supressão ou redução do tributo, somadas às condutas trazidas nos seus incisos, sendo indiferente a origem dos valores, desde que constituam renda. 10. No processo penal, o ônus de provar o alegado incumbe à parte que o fizer (art. 156 do Código Penal). Na hipótese, as alegações da defesa não tiveram o condão de infirmar as provas colhidas no processo administrativo e durante a instrução criminal. 11. Presentes, portanto, os elementos caracterizadores do tipo penal - art. 1o, I, da Lei no 8.137, de 1990, - aí incluído o dolo específico, que é a vontade livre e consciente dirigida à supressão de tributo mediante omissão de informações ao Fisco quando da apresentação das declarações de rendimentos. 12. Apelação improvida” Processo ACR 200783020010728. Relator Desembargador Federal Francisco Cavalcanti. TRF da 5a. Região. Primeira Turma. DJE - Data::25/03/2010 – Página: 131. Data da Decisão: 25/02/2010. Data da Publicação: 25/03/2010.

535 DO CPC AFASTADA. I - O Tribunal a quo realizou a prestação jurisdicional invocada, não havendo que se falar em omissão, obscuridade ou contradição no acórdão recorrido, visto ter se manifestado acerca da necessidade da intimação postal por meio do ciente do próprio contribuinte, afastando-se, com isso, a intempestividade do recurso administrativo interposto em momento posterior. II - **Conforme prevê o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, inexistente obrigatoriedade para que a efetivação da intimação postal seja feita com a ciência do contribuinte, exigência extensível tão-somente para a intimação pessoal, bastando apenas a prova de que a correspondência foi entregue no endereço de seu domicílio fiscal, podendo ser recebida por porteiro do prédio.** III - Impugnação ao procedimento administrativo fiscal protocolizada em momento posterior ao prazo legal do art. 15 do citado Decreto. Intempestividade verificada. IV - Recurso especial provido (Processo REsp 1029153/DF. Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 25/03/2008. Data da Publicação/Fonte: DJe 05/05/2008).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POSTAL. PESSOA FÍSICA. ART. 23, II DO DECRETO Nº

70.235/72. VALIDADE. 1. **Conforme prevê o art. 23, II do Decreto nº 70.235/72, inexistente obrigatoriedade para que a efetivação da intimação postal seja feita com a ciência do contribuinte pessoa física, exigência extensível tão-somente para a intimação pessoal, bastando apenas a prova de que a correspondência foi entregue no endereço de seu domicílio fiscal, podendo ser recebida por porteiro do prédio ou qualquer outra pessoa a quem o senso comum permita atribuir a responsabilidade pela entrega da mesma**, cabendo ao contribuinte demonstrar a ausência dessa qualidade. Precedente: Resp. nº. 1.029.153/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 05.05.2008. 2. Validade da intimação e conseqüente ausência de impugnação ao procedimento administrativo fiscal e inexistência do direito ao pagamento com desconto. 3. Recurso especial provido (Processo REsp 754210/RS. Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Data do Julgamento: 26/08/2008. Data da Publicação/Fonte: DJe 24/09/2008).

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI 8.137/90. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ART. 23, II, DO DECRETO

Nº 70.235/72. NOTIFICAÇÃO POSTAL. INTIMAÇÃO VÁLIDA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. FALTA DE DESCRIÇÃO DA CONDUTA. VÍCIO NÃO-CONFIGURADO. 1. Inicialmente, de ressaltar que o habeas corpus encontra-se prejudicado em relação ao segundo paciente, já que as informações obtidas do sítio do Tribunal de origem na internet, dão conta do seu óbito, sendo declarada extinta a punibilidade, nos termos do artigo 107, I, do Código Penal. No que concerne ao primeiro paciente, o pedido não merece acolhimento. 2. Quanto à preliminar de nulidade absoluta do procedimento administrativo-fiscal que deu ensejo à ação penal, decorrente da ausência de intimação regular dos sócios-administradores da empresa, a questão deveria ter sido impugnada em sede de mandado de segurança e não na via do habeas corpus. 3. Entretanto, em razão do procedimento administrativo de apuração de débitos tributários, segundo a atual jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal, consubstanciar uma condição objetiva de punibilidade, impõe-se a análise da arguição da nulidade invocada. 4. **O fato de os administradores da empresa não terem sido cientificados pessoalmente do procedimento administrativo-fiscal que embasa a denúncia em nada macula o processo penal. Isso porque o art. 23 do**

Decreto nº 70.235/72 estabelece a possibilidade de intimação do contribuinte por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. 5. O Agente Fiscal poderá adotar qualquer uma das formas de cientificação discriminadas nos incisos do caput do referido dispositivo, sendo certo que os meios de intimação pessoal e postal não se sujeitam à ordem de preferência (§ 3º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72). 6. No presente caso, as intimações por meio postal, com Aviso de Recebimento, ocorreram no endereço que a empresa mantinha junto ao fisco na época, sendo o termo de recebimento assinado por pessoa diversa do contribuinte/infrator, o que não invalida a intimação, visto que pode ser entregue ao interessado, seu representante, preposto ou empregado. Precedentes desta Corte. 7. Diante desse contexto, aferir se é procedente ou não a afirmação do impetrante de que os sócios da empresa nunca tomaram conhecimento da existência do procedimento administrativo, demandaria, necessariamente, a incursão no conjunto fático-probatório dos autos, defeso em sede de habeas corpus. 8. De outra parte, não há que se falar em denúncia inepta, visto que a peça inaugural obedeceu o disposto no art. 41 do Código de Processo Penal, contendo a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a

qualificação dos acusados e a classificação do crime, além de apresentar elementos indiciários suficientes a respeito da autoria. 9. Ainda que assim não fosse, a jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, nos crimes societários, não se exige a descrição pormenorizada da conduta de cada réu, desde que demonstrado o liame entre o acusado e a conduta a ele imputada, de modo a tornar possível o exercício da ampla defesa, o que se verifica na hipótese. 10. Habeas corpus denegado (Processo HC 30355/SC. Relator Ministro OG FERNANDES. Órgão Julgador: SEXTA TURMA. Data do Julgamento: 17/03/2009. Data da Publicação/Fonte: DJe 06/04/2009).

Não obstante o entendimento consagrado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, identificam-se resistências e incompreensões quanto à forma especial de cientificação no seio do processo administrativo fiscal federal¹⁸. Eis algumas decisões nesse sentido¹⁹, também com destaques inexistentes nos originais:

¹⁸ “É indispensável que os órgãos fazendários também expeçam comunicações postais para os endereços dos contribuintes; e sempre que possível, obtenham ciência pessoal dos mesmos, para que seja resguardado o direito de defesa, que (de modo amplo) compreende a publicidade dos atos da Administração”. MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Administrativo Tributário*. In: *Processo Administrativo Fiscal*. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). São Paulo: Dialética, 1995. Pág. 96.

¹⁹ Anote-se que é antiga a resistência à validade da cientificação em pessoa distinta do interessado. Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Jr. destacam, na obra *Processo Fiscal Federal Anotado*, a seguinte decisão de natureza administrativa: “NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL. Na forma da lei, não há como considerar-se notificado o contribuinte, quando o Aviso de Recepção (AR) não se encontra, devidamente, assinado pelo próprio interessado ou por pessoa encarregada do recebimento da correspondência expedida pela Repartição (AC. 104-5.952, Rel. Cons. Homero João de Medeiros Corrêa, DOU de 22-7-87, p. 11592)”.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. DECADÊNCIA. I. **É necessária prova do recebimento de intimação feita via postal, com assinatura do sujeito passivo, ou representante legal**, para regular processo administrativo, artigo 23, decreto 70.235, de 1.972. II. Certidão de dívida oriunda de processo sem essa formalidade, não tem valor. III. Em decorridos mais de cinco anos do fato gerador, operou-se a decadência, art. 173-CTN, do direito à constituição do débito. IV. Apelação conhecida e provida, para julgar procedentes os embargos, invertidos os ônus da sucumbência. Processo AC 9702229162. Relator Desembargador Federal ANTONIO IVAN ATHIÉ. TRF da 2a. Região. QUINTA TURMA. Fonte: DJU – Data: 20/09/2002 – Página: 339. Data da Decisão: 13/08/2002. Data da Publicação: 20/09/2002.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO. MULTA POR INATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. NULIDADE DA EXECUÇÃO. I. **A intimação por via postal, nos termos do art. 23, item II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, deve ser recebida pelo próprio contribuinte,**

por isso que se realiza "com prova de recebimento".

Restando infrutífera a intimação que deve ser recebida pessoalmente pelo contribuinte, a intimação deve ser feita por edital (item III do referido art. 23). **II. Não sendo efetivamente recebida pelo contribuinte, mas por terceiro, não se aperfeiçoa o ato de comunicação processual administrativa, seja quanto à intimação para esclarecimentos, seja quanto à intimação do lançamento de multa.** III. No caso, por irregularidade na intimação do lançamento da multa, este não se aperfeiçoou, sendo inexigível o crédito respectivo, daí que nula é a execução fiscal. IV. Sentença confirmada. Processo REO 9601018999. Relator JUIZ JAMIL ROSA DE JESUS. TRF da 1a. Região. TERCEIRA TURMA. Fonte DJ DATA:12/02/1999 – Página: 185. Data da Decisão: 23/10/1998. Data da Publicação: 12/02/1999.

Percebe-se a existência de uma linha interpretativa que busca nos termos do próprio diploma legal regulador do processo administrativo fiscal federal uma inexorável necessidade de ciência efetiva do contribuinte ou, no máximo, de terceiro que seja representante legal desse.

À toda evidência, laboram em manifesto equívoco as decisões que exigem ou reclamam uma interferência pessoal do contribuinte, ou de

seu representante legal, na recepção da cientificação no seio do processo administrativo fiscal federal. Tais manifestações desconsideram as singularidades da regulação legal do processo administrativo fiscal em confronto com a normatividade de regência do processo judicial comum ou ordinário. O mais grave, no entanto, é a nítida incompreensão acerca das razões ou motivações para o tratamento distinto e, por esses motivos, viabilizadoras de uma inteligência hermenêutica destoante do regramento ordinário das cientificações processuais²⁰.

A definição especial do legislador nutre-se, ao menos, de duas motivações básicas. A primeira delas consiste no fato do processo administrativo fiscal discutir o crédito tributário na perspectiva de um crédito público, informado diretamente pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular. A segunda motivação para a distinção legislativa considera a necessidade de limitar o raio de ação daquele que pretenda escapar, pela via dos formalismos jurídicos e da construção de obstáculos artificiais, das responsabilidades de cumprimento das obrigações de concorrer para a manutenção das despesas públicas.

A primeira das motivações mencionadas, justamente a supremacia do interesse público sobre o interesse privado, clássica formulação jus-

²⁰ “Em razão do notável crescimento das atividades entregues ao Estado-Administração no curso do século XX, foi necessário atribuir-se àqueles que exercem tal função os poderes necessários à realização de seus fins./Com isso, foi necessário desenvolver mecanismos democráticos para que a Administração Pública pudesse desenvolver suas atividades, as quais, muitas vezes, interferem diretamente no exercício de direitos por parte dos administrados./Um dos principais mecanismos para compensar os *déficits* democráticos que poderiam cobrir o agir administrativo com o véu da ilegitimidade é a procedimentalização do agir estatal, cujas balizas fundamentais serão analisadas nos próximos capítulos./Nessa assentada, é importante frisar que, atendidos os parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico, e utilizado o processo como instrumento de atuação estatal, a atribuição ao Poder Executivo das mais relevantes ações estatais não figura antidemocrática ou ilegítima”. ROCHA, Sérgio Andre. Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. Pág. 29.

publicística²¹, sofre na atualidade um forte ataque. Pugna-se, nessa linha, por uma espécie de desconstrução do cânone afirmado e reafirmado como sendo uma das vigas-mestras de construção do direito público e do próprio direito como um todo²². Não parece que procede a objeção. Em verdade, a resistência possui um aspecto positivo e salutar na medida em que reforça a idéia de que tal premissa não possui caráter absoluto ou uma larguíssima e descontextualizada aplicação, como

²¹ “Com efeito, enquanto o Direito Privado repousa sobre a igualdade das partes na relação jurídica, o Direito Público assenta em princípio inverso, qual seja o da supremacia do Poder Público sobre os cidadãos, dada a prevalência dos interesses coletivos sobre os individuais. Dessa desigualdade, originária entre a Administração e os particulares, resultam inegáveis privilégios e prerrogativas para o Poder Público, privilégios e prerrogativas que não podem ser desconhecidos nem desconsiderados pelo intérprete ou aplicador das regras e princípios desse ramo do Direito. Sempre que entre em conflito o direito do indivíduo e o interesse da comunidade, há de prevalecer este, uma vez que o objetivo primacial da Administração é o *bem-comum*. As leis administrativas visam, geralmente, a assegurar essa supremacia do Poder Público sobre os indivíduos, enquanto necessária à consecução dos fins da Administração. Ao aplicador da lei compete interpretá-la de modo a estabelecer o equilíbrio entre os privilégios estatais e os direitos individuais, sem perder de vista aquela supremacia”. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. Págs. 33 e 34.

“O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludam ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, a defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, incisos III, V e VI) ou em tantos outros. Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. Pág. 44.

“Desse modo, não é o indivíduo em si o destinatário da atividade administrativa, mas sim o grupo social num todo. Saindo da era do individualismo exacerbado, o Estado passou a caracterizar-se como o Welfare State (Estado/bem-estar), dedicado a atender ao interesse público. Logicamente, as relações sociais vão ensejar, em determinados momentos, um conflito entre o interesse público e o interesse privado, mas, ocorrendo esse conflito, há de prevalecer o interesse público./Trata-se, de fato, do primado do interesse público. O indivíduo tem que ser visto como integrante da sociedade, não podendo os seus direitos, em regra, ser equiparados aos direitos sociais. Vemos a aplicação do princípio da supremacia do interesse público, por exemplo, na desapropriação, em que o interesse público suplanta o do proprietário; ou no poder de polícia do Estado, por força do qual se estabelecem algumas restrições às atividades individuais”. FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. Págs. 20 e 21.

“Princípio da supremacia do interesse público/No embate entre o interesse público e o particular há de prevalecer o interesse público. Esse o grande princípio informativo do Direito Público no dizer de José Cretella Júnior (Tratado, cit., v. 10, p. 39). Com efeito, nem mesmo se pode imaginar que o contrário possa acontecer, isto é, que o interesse de um ou de um grupo possa vingar sobre o interesse de todos. Assim ocorre na desapropriação, na rescisão por mérito de certo contrato administrativo e na imposição de obrigações aos particulares por ato unilateral da Administração Pública, a exemplo da servidão administrativa”. GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Pág. 18.

“O regime jurídico de direito administrativo compreende uma gama significativa de postulados, que conferem certos privilégios ao Poder Público, como a supremacia do interesse público sobre o privado, a indisponibilidade dos seus bens e direitos, a presunção de legitimidade dos atos públicos, auto-executoriedade e auto-tutela”. MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Administrativo Tributário*. In: *Processo Administrativo Fiscal*. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). São Paulo: Dialética, 1995. Pág. 93.

pretendida por muitos. No entanto, a referida objeção doutrinária não pode atingir o ponto de desconstruir ou afastar (totalmente) a supremacia afirmada quando essa é tomada na perspectiva e na extensão devidas²³. Com efeito, estando presentes a distinção entre interesse público primário e secundário e o viés de operacionalização, pela via da legislação própria, de necessidades coletivas e gerais, verdadeiros desdobramentos de interesses individuais, não há porque abominar a premissa.

A segunda das motivações, de alguma forma relacionada com a primeira, envolve a consagração de uma presunção²⁴ de extrema relevância. Admite-se que na grande maioria dos casos a correspondência destinada a alguém será devidamente entregue por qualquer das pessoas de suas relações que receba

²² Ver o livro de Daniel Sarmiento (org.), *Interesses públicos versus interesses privados: Desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*, 2005. Outra linha de abordagem pode ser encontrada no escrito de Fábio Medina Osório, *Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito brasileiro?*, *Revista de Direito Administrativo* 220:107, 2000.

²³ Nessa linha, embora rejeitando a denominação “supremacia”, sustenta Carlos Ari Sundfeld: “A existência do Estado é justificada pela necessidade de atender a certos interesses coletivos, que os indivíduos isolados não podem alcançar. Esses interesses, cuja realização é atribuída ao Estado, chamam-se interesses públicos, por oposição aos interesses privados, titularizados pelos particulares. O Direito, como seria de esperar, qualifica os primeiros como mais relevantes que os segundos e o faz conferindo-lhes prioridade no confronto com estes. Quando se chocam, o interesse público tem preferência sobre o privado. Isso não significa que os interesses privados não tenham proteção jurídica; certamente a têm, mas menos intensa que a dada ao interesse público. Insistimos em que, para a ordem jurídica, o interesse público tem apenas prioridade em relação ao privado; não é, porém supremo frente a este. Supremacia é a qualidade do que está acima de tudo. O interesse público não está acima da ordem jurídica; ao contrário, é esta que o define e protege como tal. Ademais, o interesse público não arrasa nem desconhece o privado, tanto que o Estado, necessitando de um imóvel particular para realizar o interesse público, não o confisca simplesmente, mas o desapropria, pagando indenização (o que significa haver proteção jurídica do interesse do proprietário, mesmo quando conflitante com os do Estado)”. *Fundamentos de Direito Público*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. Pág. 147.

Celso Antônio Bandeira de Mello também alerta para o uso indevido do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular: “O princípio cogitado, evidentemente, tem, de direito, apenas a *extensão e compostura* que a ordem jurídica lhe houver atribuído na Constituição e nas leis com ela consonantes. Donde, jamais caberia invocá-lo abstratamente, com prescindência do perfil constitucional que lhe haja sido irrogado e, como é óbvio, muito menos caberia recorrer a ele *contra a Constituição ou as leis*. Juridicamente, sua dimensão, intensidade e tônica são fornecidas pelo Direito posto e só por esse ângulo é que pode ser considerado e invocado”. *Curso de Direito Administrativo*. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. Págs. 44 e 45.

²⁴ Eis o sentido usual de presunção, conforme Alfredo Augusto Becker: “Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável”. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1972. Pág. 462.

efetivamente a comunicação²⁵. Assim, o legislador tomou como padrão legal, por presunção, que em todos os casos a cientificação será entregue ao destinatário quando recebida por terceiro. Tal definição se mostra rigorosamente necessária no âmbito das intimações fiscais. Com efeito, essas comunicações encerram um considerável potencial de desconforto, perturbação ou “prejuízo” em termos de chamamento para pagar créditos tributários ou para apresentação de dados e documentos necessários para o procedimento de constituição desses mesmos créditos. A ausência da premissa em questão, pela via da presunção legal, viabilizaria toda sorte de expedientes evasivos por parte de contribuintes e terceiros, no sentido de buscar a caracterização da invalidade da intimação, e da cobrança conseqüente, pela ausência de ciência pessoal efetivada e comprovada.

Esse padrão legal funciona como uma presunção absoluta, justamente a modalidade, conforme aceitação geral, que não admite prova em sentido contrário, salvo hipóteses especialíssimas adiante discutidas²⁶. Assim,

²⁵ “A realidade extrajurídica é de uma complexidade tal que não pode ser recepcionada, em toda a sua riqueza de detalhes, pelo ordenamento jurídico. Ela não tem limites rígidos, mas, pelo contrário, é fluída, contínua. É o ser humano que, por conveniência, ou melhor, necessidade, vai impondo-lhes cortes, criando objetos individualizados. (...) Em suma, para se tornar manejável pelo aplicador, a realidade tem de ser simplificada; tem de, por eliminação de certos traços, adquirir contornos mais rígidos, definidos./A técnica é, assim, convocada a auxiliar na eliminação da incerteza sobre os pressupostos de aplicação das normas jurídicas, substituindo, na configuração da hipótese de incidência e até do mandamento, situações dúbias, de difícil constatação, por índices certos. Para atingir tal desiderato, um dos mecanismos de que ela faz uso é a substituição do qualitativo pelo quantitativo./Se a exigência de simplificação da realidade se manifesta em todos os quadrantes do sistema jurídico, para isso contribuindo todo o arsenal de que dispõem o legislador e o jurista, são as presunções e ficções que se caracterizam como a forma mais acabada de realização desse fim. Elas eliminam, de forma mais ou menos radical, as incertezas geradas pela complexidade do real, colocando em seu lugar parâmetros de mais simples constatação. (...) Por tudo que foi exposto, percebe-se que a simplificação do real, a substituição dos fenômenos fugidios por signos que permitam sua mais fácil caracterização é uma condição indispensável para a operacionalização do Direito, para a transformação de ideais e valores em normas eficazes”. PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. Págs. 53, 54 e 55.

²⁶ “Em princípio, as presunções absolutas penetram no ordenamento como normas remissivas (ou, em alguns casos, restritivas da hipótese ou modificativas do mandamento da norma). Assim, mesmo que, de forma genérica ou em face de um outro caso concreto, a presunção não corresponda à realidade (o fato A não leve ao fato B), isso não a torna, por si só, inválida, principalmente quando, além da pretensa vinculação causal entre os fatos, outras razões levaram à edição da norma. Mas a validade da norma remissiva pode ser questionada com base em ofensa ao princípio da igualdade e, desta forma, a maior ou menor verossimilhança da presunção absoluta pode tornar-se relevante, se ficar provado que, sem vínculo causal (numa perspectiva genérica), inexistiu razão de ser para a identidade de tratamento, com submissão a um mesmo regime jurídico, dos fatos A (descrito na norma

em regra, o sujeito passivo não poderá fazer prova de suposta ausência de ciência pessoal e efetiva como forma de escapar da validade da comunicação e das conseqüências dela decorrentes.

V. CONSEQÜÊNCIAS DA SINGULARIDADE VERIFICADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

São de duas ordens as principais conseqüências da singularidade verificada no processo administrativo fiscal federal.

A primeira delas impõe a autoridade fiscal condutora do procedimento, e até mesmo a autoridade julgadora na seara administrativa, o manejo correto e efetivo das prerrogativas processuais desenhadas pelo legislador. Ao fazê-lo, o administrador persegue concretamente a realização do interesse público, tal como conformado pelo legislador e distante de uma mera formulação principiológica abstrata e, por vezes, vazia de significado.

A segunda ordem de conseqüências define a necessidade de cautelas adequadas para o exercício das prerrogativas próprias de um processo de realização de créditos públicos. Trata-se de acentuar as sujeições da atividade administrativa aos ditames da legalidade, da razoabilidade e outros cânones igualmente relevantes.

remissiva) e B (previsto na norma à qual se fez remissão)”. PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. Pág. 64.

Como que complementando as ponderações acerca da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, é de se frisar que esse último não é formulado ou aplicado de forma solteira. Junto a ele, como um binômio, um amálgama inseparável, comparece a sujeição básica da *indisponibilidade do interesse público pelo administrador*²⁷.

Portanto, o regramento específico da cientificação no processo administrativo fiscal federal contempla, na medida devida, em função da natureza do procedimento e dos valores subjacentes, os direitos dos administrados (a sujeição básica do direito público). Esse último aspecto ganha mais força diante de situações especiais, como adiante discutido, quando se constata o caráter não absoluto das prerrogativas do Poder Público.

VI. CARÁTER NÃO ABSOLUTO DAS SINGULARIDADES OBSERVADAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

As singularidades presentes no processo administrativo fiscal federal, tal como destacadas neste escrito, não são absolutas ou conduzem a

²⁷ “*Todo o sistema de Direito Administrativo, a nosso ver, se constrói sobre os mencionados princípios da supremacia do interesse público sobre o particular e indisponibilidade do interesse público pela Administração.* Em verdade, como bem o disse Garrido Falla, o direito administrativo se erige sobre o binômio ‘prerrogativas da Administração – direitos dos administrados’. É o entrosamento destes dois termos que lhe delineia a fisionomia. (...) Examinemos, pois, ambos os princípios e as expressões jurídicas peculiares que assumem, uma vez que, tanto aqueles como estas, em suas traduções particularizadas, é que constituem a matéria-prima do jurista, a quem só interessam sistemas de normas e princípios encampados pela ordem jurídica, isto é, enquanto realidades desta província do conhecimento humano”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. Págs.17, 18 e 19.

conclusões ou posições inexoráveis, afastando a necessidade de ponderações em certos casos específicos.

Mesmo a presunção absoluta de identificação do sujeito passivo quando recebida no domicílio tributário a correspondência fiscal pode, e deve, ser alvo de temperamentos se e quando presentes circunstâncias especialíssimas.

Cogite-se a hipótese de alguém que na véspera da entrega da comunicação no seu domicílio tributário foi internado em estabelecimento hospitalar, acometido de mal súbito e grave. À toda evidência, o inesperado da situação e a desorganização da vida pessoal do contribuinte e de seus parentes mais próximos aconselha uma cuidadosa excepcionalização da regra geral da presunção absoluta de identificação.

O fundamento para tal entendimento, e conseqüente procedimento, deve ser buscado no princípio da razoabilidade²⁸. Com efeito, o padrão legal, via presunção de identificação, pode consagrar uma iniquidade, como no caso acima cogitado. Assim a praticidade (ou praticabilidade) presente na opção do legislador não pode ser transmutada em manifestação ou prática de profunda e nítida injustiça, reconhecida facilmente por qualquer operador do direito.

²⁸ “Relativamente à razoabilidade, dentre tantas acepções, três se destacam. Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. (...) Em segundo lugar, a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso normal”. ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª. edição. São Paulo: Malheiros, 2005. Págs. 103 e 105. Cumpre observar que HUMBERTO ÁVILA considera a razoabilidade como um *postulado normativo* (nas suas palavras: “normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios”).

Destaque-se que nesses casos ou hipóteses extremas não se exige uma atuação do legislador para inscrever expressamente em lei um conjunto de situações que não pode ser esgotado em termos de casuística. Cabe e compete à autoridade fiscal, e eventualmente a julgadora, agir em conformidade com as diretrizes estruturantes e cogentes da ordem jurídica, entre elas a razoabilidade antes pontuada.

VII. CONCLUSÕES

O processo administrativo fiscal (ou tributário) experimenta contínuo ganho de importância e visibilidade no âmbito do direito brasileiro e da prática da Administração Tributária, notadamente a federal.

Confirmam a importância crescente do processo administrativo fiscal: a) as mudanças relacionadas com a profissionalização e a imparcialidade no julgamento de primeira instância; b) a consagração jurisprudencial, com profundas implicações penais, de que a constituição do crédito tributário somente ocorre ao final do processo administrativo e c) a unificação dos processos administrativos fiscais relacionados com créditos tributários previdenciários e não-previdenciários no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

O processo administrativo fiscal federal possui um regramento próprio ou específico para a cientificação do sujeito passivo destoante da sistemática praticada no processo judicial comum ou ordinário, notadamente quando analisada a normatividade aplicada, nesse último, à citação. Essa cientificação, notadamente quando manejada a via postal, não exige a recepção pessoal da comunicação pelo sujeito passivo.

Não obstante o Poder Judiciário acatar o tratamento diferenciado, subsistem significativas resistências à aplicação da legislação própria do processo administrativo fiscal federal em matéria de cientificação.

O regramento específico em questão está fundado em pelo menos duas razões básicas. O primeiro motivo consiste na presença de um crédito tributário em discussão, na perspectiva de um crédito público, informado diretamente pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular. O segundo motivo reside na necessidade de restringir o raio de ação daquele que pretende fugir, pela via dos formalismos jurídicos e da construção de obstáculos artificiais, das responsabilidades de cumprimento das obrigações tributárias.

A presunção absoluta de cientificação do sujeito passivo quando recebida no domicílio tributário a correspondência fiscal pode, e deve, ser alvo de temperamentos, diretamente pela autoridade administrativa, se e quando presentes circunstâncias especialíssimas.

A autoridade fiscal condutora do procedimento administrativo de determinação do crédito tributário, e mesmo a autoridade julgadora na seara administrativa, deve, com energia, exercitar as prerrogativas processuais desenhadas pelo legislador. Ao fazê-lo, o administrador persegue concretamente a realização do interesse público, tal como conformado pelo legislador e distante de uma mera formulação principiológica e abstrata.

A postura antes desenhada não descarta as cautelas adequadas para o exercício dessas mesmas prerrogativas, próprias de um processo de realização de créditos públicos. Trata-se de acentuar que estão presentes, na devida medida, as sujeições da atividade administrativa aos ditames da legalidade, da razoabilidade e outros cânones igualmente relevantes, viabilizando o exercício efetivo do amplo direito de defesa e de contraditório por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

VIII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª. edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CASTRO, Alexandre Barros. Procedimento Administrativo Tributário. São Paulo: Atlas, 1996.

FIGUEIREDO, Simone Diogo Carvalho. Direito Processual Civil. Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2008.

FILHO, José dos Santos Carvalho. Manual de Direito Administrativo. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. In: Código Tributário Nacional interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. Antônio Cláudio da Costa Machado (organizador) e Mary Elbe Queiroz (coordenadora). Barueri: Manole, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário. In: Processo Administrativo Fiscal. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). São Paulo: Dialética, 1995. Pág. 93.

PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PIGATTI JÚNIOR, Luiz e WATANABE, Ippo. Processo Fiscal Federal Anotado. São Paulo: Saraiva, 1993.

ROCHA, Sérgio Andre. Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário. A Função Fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. Curso de Direito Previdenciário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.