

A Especificidade da Cientificação do Sujeito Passivo no Processo Administrativo Fiscal

*Aldemario Araujo Castro**

1. Introdução

O processo administrativo fiscal (ou tributário)² 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,

* Procurador da Fazenda Nacional, Mestre em Direito pela UCB Brasília, 6 de novembro de 2010

² “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 (1996:123).

apresenta alguma singularidade (ou especificidade), notadamente quando confrontado com o processo comum ou geral? 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.

2. 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 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”^{3 4}.

Cumpra 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”⁵. 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”⁶.

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

4 “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 (2008:168).

5 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 devedora, 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”.

6 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.

3. 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 expresso 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. Existem emblemáticas decisões nesse sentido de três Turmas distintas do Superior Tribunal de Justiça⁷.

7 “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 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

Não obstante o entendimento consagrado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, identificam-se resistências e

do prédio. III - Impugnação ao procedimento administrativo fiscal protocolizada em momento posterior ao prazo legal do art. 15 do citado Decreto. Intempetividade 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 a 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 consequente 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).

incompreensões quanto à forma especial de cientificação no seio do processo administrativo fiscal federal^{8 9 10}.

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

8 “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 (1995:96).

9 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)”.

10 “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).

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 processuais¹¹.

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

¹¹ “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 (2007:29).

formulação jus-publicística¹², 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

12 “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 (1989:33-34).

“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”. BANDEIRA DE MELLO (1993:44).

“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 (2003:20-21).

“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 (2002:18).

“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 (1995:93).

um todo¹³. 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 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 devidas¹⁴. 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.

13 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.

14 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)”. SUNDFELD (1993:147).

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 postura que a ordem jurídica lhe houver atribuído na Constituição e nas leis com ela consonantes. Onde, 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”. BANDEIRA DE MELO (1993:44-45).

A segunda das motivações, de alguma forma relacionada com a primeira, envolve a consagração de uma presunção¹⁵ 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 efetivamente a comunicação¹⁶. 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.

15 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”. BECKER (1972:462).

16 “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 fluida, 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 (1997:53-55).

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 discutidas¹⁷. Assim, 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.

4. 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 escoreito 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.

17 “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 remissiva) e B (previsto na norma à qual se fez remissão)”. PAOLA (1997:64).

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.

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 administrador¹⁸.

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.

18 “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 delinea 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”. BANDEIRA DE MELLO (1993:17-19).

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

Mesmo a presunção absoluta de cientificação 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 cientificação.

O fundamento para tal entendimento, e conseqüente procedimento, deve ser buscado no princípio da razoabilidade¹⁹. Com efeito, o padrão legal, via presunção de cientificação, pode consagrar uma iniquidade, como no caso acima cogitado. Assim

19 “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 (2005:103-105). 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”).

a praticidade (ou praticabilidade) presente na opção do legislador não pode ser transmudada em manifestação ou prática de profunda e nítida injustiça, reconhecida facilmente por qualquer operador do direito.

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.

6. 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 das 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.

Referências

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

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

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.

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

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

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.

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