

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

18º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

ALBERTO XAVIER
ALCIDES JORGE COSTA
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CAIO AUGUSTO TAKANO
EDUARDO JUNQUEIRA COELHO
FÁBIO PALLARETTI CALCINI
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RENATO LOPES BECHO
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SERGIO ANDRÉ ROCHA
VALTER DE SOUZA LOBATO

DIALÉTICA

São Paulo - 2014

© vários autores

DIALETICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados a
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/Fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-252-0

Revisão de texto: Camila da Silva Oliveira, Leticia Pataquine Ivenes e
Sabrina Dupim Moriki.

Editoração: nsm

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Grandes questões atuais do direito tributário,
18º volume / coordenador Valdir de Oliveira
Rocha. -- São Paulo : Dialética, 2014.

Vários autores.
ISBN 978-85-7500-252-0

1. Direito tributário 2. Direito tributário -
Brasil I. Rocha, Valdir de Oliveira

14-07540

CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Sumário

ALBERTO XAVIER

A Lei nº 12.973, de 13 de Maio de 2014, em Matéria de Lucros
no Exterior: Objetivos e Características Essenciais

A) Sociedades Controladas. B) Sociedades Equiparadas à Con-
troladora. C) Sociedades Coligadas.

11

ALCIDES JORGE COSTA

Substituição Tributária

24

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Tratamento Tributário das Subvenções para Investimento nas
Parcerias Público-privadas. Isenção ou Imunidade?

1. Introdução. 2. Natureza Jurídica das Subvenções e Subsídios. 3.
Imunidades e Isenções. 4. O Tratamento Tributário das Subven-
ções nas Parcerias Público-privadas.

27

FÁBIO PALLARETTI CALCINI

Obrigação Tributária Acessória e Legalidade. Desdobramentos

1. Introdução. 2. Obrigação Tributária Acessória. 3. Legalidade,
Reserva Legal e Regulamento. Aspectos Gerais. 4. Obrigações
Tributárias Acessórias: Legalidade, Reserva Legal e Densidade
Normativa.

55

FERNANDO FACURY SCAFF

Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o
Realismo

1. Contextualização da Guerra Fiscal. 2. Encaminhamento de So-
luções. 3. Conclusões.

90

GABRIEL LACERDA TROIANELLI

Repercussões Intertemporais das Novas Regras de Ágio Pre-
vistas na Lei nº 12.973/2014

1. Introdução. 2. Os Efeitos Prospectivos do Novo Regime Ju-
rídico do Ágio. 3. A Vedação ao "Ágio Interno" não tem Natureza
Interpretativa. 4. Especificamente quanto ao "Lauda Intempesti-
vo".

116

GUILHERME CEZAROTI

A Transferência da Responsabilidade por Débitos Tributários de Empresas para Assessores (Contadores e Advogados)

I - Introdução. II - A Transferência da Responsabilidade para Assessores. III - Conclusões.

129

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Imunidade de Entidades sem Fins Lucrativos e Remuneração de Diretores e Conselheiros

1. A Imunidade do Art. 195, Parágrafo 7º, da CF - Considerações Propedêuticas. 2. A Remuneração de Diretores por Serviços efetivamente Prestados e a Diferença entre Distribuição de Lucros. 3. A Segurança Jurídica do Direito de remunerar Dirigentes de Entidades Imunes conforme a Lei nº 12.868/2013. 4. Síntese Conclusiva.

148

HUGO DE BRITO MACHADO

Obrigação Tributária Acessória e o Princípio da Legalidade

1. Introdução. 2. A Importância dos Conceitos nos Estudos Jurídicos. 3. O que é uma Obrigação Tributária Acessória. 4. O Princípio da Legalidade e os Regulamentos.

191

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

Notas sobre a Responsabilidade Tributária de Terceiros

Introdução. 1. Responsabilidade no CTN e Situações ali, em Princípio, não expressamente Previstas. 2. Relações entre Responsabilidade Tributária, Competência Tributária e Capacidade Contributiva. 3. Aspectos Processuais. Conclusões.

201

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Planejamento Tributário e Legalidade

218

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

ICMS. Negócios Societários. Consignação. Doação. Salvados de Sinistro

I. Incidência. II. Não Incidência - Negócios Societários. III. Não Incidência - Consignação. IV. Não Incidência - Doação. V. Não Incidência - Alienação de Bens Sinistrados.

228

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal

1. Introdução. 2. O Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC) no Estado de São Paulo. 3. O Domicílio na Lei Privada e na Lei Tributária. 4. A Notificação do Lançamento no CTN. 5. O Direito Fundamental ao Devido Processo Administrativo. 6. A Notificação Eletrônica e a Citação no Processo Judicial. 7. Um Desdobramento Prático: a Inconsistência na Utilização do DEC pelo Fisco. 8. Conclusão.

249

MARCIANO SEABRA DE GODOI

A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como Resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União

1. Introdução. 2. Breve Histórico sobre a Tributação Brasileira dos Lucros Auferidos no Exterior. 3. Os Regimes de Transparência Fiscal Internacional e os Problemas da Sistemática Estabelecida pelo Art. 74 da MP 2.158-35/2001. 4. A Decisão do STF na ADI 2.588. 5. Última Palavra, Diálogo Institucional e a Resposta dos Poderes Executivo e Legislativo à Decisão do STF na ADI 2.588; MP 627/2013 e Lei 12.973/2014. 6. Críticas que se levantam contra a Nova Sistemática de Tributação dos Lucros no Exterior. 7. Conclusão.

277

MISABEL ABREU MACHADO DERZI, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, EDUARDO JUNQUEIRA COELHO e VALTER DE SOUZA LOBATO

Da Imunidade das Subvenções para Investimento nas Parcerias Público-privadas

1. Delimitação do Objeto. 2. A Imunidade Recíproca e a Prevalência do Elemento Teleológico de Interpretação. 3. As Parcerias Público-privadas. Aproximação. 4. A Natureza da Parcela Fixa, como Transferência de Capital para Investimento, a Título de Subvenção (Lei nº 4.320/1964). 5. Os Bens Públicos Disponibilizados para a Prestação dos Serviços Concedidos e a chamada Reversão. 6. A Intributabilidade da Parcela Fixada como Decorrência da Regra Constitucional da Imunidade Tributária Recíproca. 7. Conclusão.

315

PAULO AYRES BARRETO e CAIO AUGUSTO TAKANO
Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014

I - Introito. II - A Evolução do Tema - o Contexto da Publicação da Lei nº 12.973/2014. III - As Alterações Promovidas pela Lei nº 12.973/2014 e a sua não Caracterização como uma Legislação “CFC”. IV - A Tributação dos Ajustes Positivos do Investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial. V - A Prevalência dos Tratados Internacionais que visam evitar a Dupla Tributação e a Impossibilidade de se tributar os Lucros Auferidos no Exterior pelo Método Aditivo, em Virtude do Art. 7º da Convenção Modelo da OCDE. VI - Os Deveres Instrumentais Exigidos pelo Art. 76 da Lei nº 12.973/2014. VII - Considerações Finais.

352

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Súmula Vinculante e Guerra Fiscal

1 - Delimitação da Abordagem. 2 - Os Grandes Sistemas de Direito. 3 - O Precedente no *Common Law*. 4 - O *Stare Decisis*. 5 - A Jurisprudência Dominante no Sistema Romano-germânico. 6 - As Súmulas no Ordenamento Brasileiro. 7 - Súmula Vinculante e Norma Jurídica. 8 - A Súmula Vinculante em Matéria Tributária: Cabimento e Problemática. 9 - Guerra Fiscal. 10 - Descabimento da Súmula com Efeito Vinculante para coibir a Guerra Fiscal. 11 - Conclusões.

379

RENATO LOPES BECHO

Problemas Estruturais das Execuções Fiscais e Caminhos para Solução

I - Introdução. II - Primeiro Problema: Duas Leis sobre a Mesma Matéria, com Excessos em Favor da Administração Tributária. III - Segundo Problema: Ajuizamento Tardio das Execuções Fiscais. IV - Terceiro Problema: Interrupção da Prescrição pelo Ajuizamento ou pelo Despacho Judicial determinando a Citação. V - Quarto Problema: Interpretações Literais que não auxiliam o Trâmite Processual ou a Recuperação de Créditos. VI - Propostas para melhorar o Processamento das Execuções Fiscais, dando-lhes Maior Efetividade.

394

ROBERTO FERRAZ

Responsabilização de Consultores Externos por Débitos Tributários Decorrentes de Planejamentos Fiscais Impugnados - Impossibilidade Legal e Racional

Introdução. 1. Alguns Casos Concretos. 2. A Legislação Brasileira e a Impossibilidade de se responsabilizar Consultores Externos por Tributos Entendidos Devidos pela Impugnação de Planeja-

mentos Fiscais. 3. Do Completo Incabimento, por Absoluta Irracionalidade e Abusividade, da Responsabilização Generalizada de Consultores Externos por Tributos ou Multas em Virtude da Impugnação de Planejamentos Fiscais por eles Orientados, total ou parcialmente. 4. Do Âmbito Próprio de Responsabilização de Maus Profissionais que atuam sem Capacidade ou sem Ética.

404

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

A Integridade da Base de Cálculo dos Tributos

1) O Sentido do Artigo Inaugural quanto à Repartição das Competências Tributárias entre as Pessoas Políticas da Federação. 2) A Repartição das Competências Tributárias - os seus Três Aspectos Relevantes. 3) O Fundamento do Poder de tributar - As Pessoas Políticas Titulares. 4) O Tributo e suas Espécies - como reparti-los. 5) A Repartição das Competências pela Natureza dos Fatos Jurígenos. 6) Competência Comum e Privativa - as Técnicas de Repartição. 7) Os Insumos Doutrinários do Constituinte - a Teoria dos Fatos Geradores Vinculados e não Vinculados. 8) A Teoria dos Fatos Geradores Vinculados e não Vinculados enquanto Suporte do Trabalho do Constituinte. 9) O Art. 145, Parágrafo 2º, ou o Papel Controlador da Base de Cálculo dos Tributos. 10) A Capacidade Contributiva e a Base de Cálculo dos Impostos. 11) A Base de Cálculo dos Impostos. Capacidade Contributiva, Justiça, Equidade e Deformações. 12) Base Imponível - Precisão Terminológica e Material - a Voz da Doutrina. 13) Definição de Base Imponível. 14) O Cípoal Legislativo da Base de Cálculo - o Esdrúxulo ICMS “por dentro” - o Papel da Suprema Corte.

419

SERGIO ANDRÉ ROCHA

As Novas Regras do Ágio e suas Repercussões Intertemporais

1. Introdução. 2. Principais Características do Novo Regime de Aproveitamento Fiscal da “Mais-valia” e do “Ágio por Rentabilidade Futura (*Goodwill*)”. 3. Aplicação das Regras da Lei 12.973 no Tempo. 4. Conclusão.

438

dos minimiza o custo do seguro, na medida em que reduz o valor das indenizações pagas.

Os salvados não são produzidos nem comprados pelas seguradoras, pelo contrário, são adquiridos sub-rogatoriamente por ato unilateral da vontade do segurado, não sendo qualificados como mercadorias.

As seguradoras não podem se abster de receber salvados sub-rogatórios, a menos que abandonem todas as operações de seguro de bens corpóreos. Como não podem acumular coisas que sejam para elas inúteis, têm de alienar os salvados, porque todo administrador de empresa deve ser diligente na proteção do patrimônio empresarial.

A tributação de salvados gravaria mais do que duplamente a operação de seguro, porque a União já tributa todos os prêmios recebidos, e não seria concebível tributar as indenizações pagas e muito menos a parcela excessiva delas que corresponde aos salvados.

A incidência do ICMS é incompatível com o sistema tributário, especialmente no que se refere ao princípio da não cumulatividade, na medida em que a seguradora não teria como praticar o abatimento tributário de valores pertinentes à aquisição dos bens sinistrados.

Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal

LUÍS EDUARDO SCHOUBERI

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.*



1. Introdução

São evidentes os benefícios que novas tecnologias oferecem nos mais diversos campos, não sendo exceção a facilitação de diversos procedimentos judiciais, com enorme potencial para a efetividade da administração da Justiça àqueles que a procuram. O incremento tecnológico, não há dúvida, também contribui para com a própria Administração Pública, agilizando expedientes e oferecendo maior transparência às relações entre administrador e administrado, Fisco e contribuinte.

O deslumbramento da velocidade pode, entretanto, colocar em risco a liberdade dos cidadãos, tolhendo-lhes as garantias mais elementares conferidas pelo Estado de Direito.

Notificações eletrônicas vêm se espalhando nas diversas esferas tributárias. O presente estudo toma o caso paradigmático dos contribuintes do Estado de São Paulo, que passaram a ficar sujeitos a notificações de lançamento por meio eletrônico desde a implantação, pelo Fisco paulista, do chamado “Domicílio Eletrônico do Contribuinte” (DEC). As conclusões, por certo, se estendem aos diversos casos em que, com uma outra variação, chega-se, sempre, à frustração do contribuinte, que vê tolhido seu direito de defesa, diante de presunção, nem sempre legal, de que tenha sido notificado do lançamento.

Instaurado por portaria da Administração Fazendária estadual paulista, o DEC transforma o meio virtual na principal via de comunicação entre a Secretaria da Fazenda e os contribuintes dos tributos por ela administrados, servindo-se de notificações eletrônicas para “cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos”. Embora a preocupação das autoridades fiscais, atentas à eficiência esperada da Administração Pública, com a celeridade e a economia processual seja louvável, o DEC acabou por resvalar na

ilegalidade ao pretender, sem permissivo claro na lei estadual, fazer do credenciamento do contribuinte conduta obrigatória.

Mais grave, a regulamentação extrapolou sua esfera de atuação para campo que sequer caberia ao legislador ordinário disciplinar. Olvidou-se, por completo, o artigo 127 do Código Tributário Nacional, que tratou de assegurar ao contribuinte, a qualquer tempo, a eleição de seu domicílio fiscal. O descuido da Administração revela-se especialmente alarmante quando o DEC, compreendendo a notificação de lançamento, vai além da lei complementar para tocar direitos e garantias estabelecidos pela própria Constituição.

Num contexto em que o contato virtual, por amplamente arraigado, parece natural e incorporado ao cotidiano social, o presente estudo revisita categorias jurídicas já há muito firmadas no ordenamento com o propósito de evidenciar as consequências nocivas de se transigir com a tecnologia, deixando-se seduzir, a qualquer preço, pelas inegáveis facilidades que oferece.

Esclarecidos os contornos e as pretensões do DEC, o texto retoma a noção de domicílio no Código Tributário Nacional, identificando naquele o local em que o contribuinte reputa-se notificado da atuação estatal, ato que se demonstrará revestido de efeitos materiais e intimamente associado ao devido processo legal. Revelada a importância do domicílio e da notificação para o exercício do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, o estudo traça paralelo com a citação eletrônica em processo civil, encontrando ali exemplo valioso para a análise do expediente adotado pelo Fisco estadual paulista. Finalmente, examina-se a inconsistência na utilização do DEC pelas autoridades fiscais, que, não raro, desincumbem-se de todo o procedimento de fiscalização de modo pessoal e escrito para, então, notificar o contribuinte acerca da conclusão de seu trabalho pela via eletrônica.

2. O Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC) no Estado de São Paulo

Dispondo sobre “o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício”, a Lei estadual paulista nº 13.457, editada em 18 de março de 2009, autorizou a Secretaria da Fazenda a utilizar a comunicação eletrônica para encaminhar notificações e intimações aos contribuintes. Nos dispositivos que importam ao presente artigo, estabeleceu o legislador que:

“Art. 8º As intimações dos atos processuais serão efetuadas de ofício e deverão conter o nome e a qualificação do intimado, a identificação do auto de infração e do processo, a indicação de sua finalidade, bem como do prazo e do local para o seu atendimento.”

“Art. 9º As intimações de que trata o Art. 8º desta lei serão realizadas por meio de publicação no Diário Oficial do Estado, contendo o nome do autuado e do procurador devidamente constituído nos autos.

§ 1º *As intimações poderão ser feitas por meio eletrônico, na forma do estabelecido no Título III desta lei e conforme dispuser a legislação.*

§ 2º *Valendo-se de critérios de oportunidade e conveniência, a Administração Pública poderá implementar as intimações de modo pessoal, que será feita mediante ciência do interessado ou de seu representante habilitado, ou por intermédio de carta registrada, com aviso de recebimento, expedida para o endereço indicado pelo interessado.*

(...)” (Destques nossos)

A reprodução do texto acima se faz importante para que se veja que o legislador paulista não restringiu as intimações eletrônicas aos atos em que já haja um “procurador devidamente constituído nos autos”. Ou seja: pressupôs o legislador que as intimações se dão no curso de processo já instaurado, quando já há um procurador. Não há, na moldura legal, espaço para cogitar intimação eletrônica que inaugure um processo administrativo, quando sequer cabe cogitar do “procurador devidamente constituído nos autos”.

Em 22 de dezembro de 2009, veio a Lei nº 13.918 dispor sobre “a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais”, permitindo à Administração Fiscal utilizar o meio eletrônico para, dentre outras finalidades, “cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos”, “encaminhar notificações e intimações” ou “expedir avisos em geral”. No artigo 3º, estabeleceu a lei que “[o] recebimento da comunicação eletrônica pelo sujeito passivo dar-se-á após seu credenciamento, na Secretaria da Fazenda, na forma prevista em regulamento”, autorizando, portanto, o Executivo a regulamentar a matéria.

Colocada em mãos do Fisco, a comunicação eletrônica se tornou, nos termos da Portaria CAT nº 140/2010, pouco a pouco obrigatória a todos os contribuintes. Na regulamentação baixada pela Administração Fazendária, o credenciamento no DEC, “irrevogável” e com “prazo de validade indeterminado”, revelou-se “obrigatório”, conforme cronograma estabelecido pela Secretaria da Fazenda.

Com a Resolução SF nº 141/2010, foi apresentado aos contribuintes cronograma com o prazo de que dispunham para aderir ao DEC, assumindo como domicílio fiscal, para fins de notificações e intimações, dito “Domicílio Eletrônico do Contribuinte”. À Secretaria da Fazenda coube, ainda, “a seu critério, credenciar de ofício a pessoa jurídica para recebimento de comunicação eletrônica por meio do DEC”. Nesse caso, o contribuinte seria notificado do “credenciamento de ofício” mediante “publicação no Diário Oficial do Estado - D. O., encaminhamento via postal com aviso de recebimento ou, ainda, entrega pessoal pelo Agente Fiscal de Rendas”¹. Esses dispositivos parecem suficientes para que se conclua que o DEC não é opção facultada ao contribuinte. No máximo, pode-se dizer que o contribuinte pode escolher entre ter ele a iniciativa para o credenciamento, ou esperar que o Fisco o substitua nesse ato. O DEC, de qualquer modo, torna-se, nos termos da legislação infralegal, inevitável.

Uma vez credenciado o contribuinte, as comunicações da Secretaria da Fazenda ao sujeito passivo são feitas por meio eletrônico, em portal próprio - o DEC -, dispensando-se sua publicação no Diário Oficial do Estado ou o envio postal². A comunicação efetuada através do portal é considerada pessoal para todos os efeitos legais³.

Ou seja, a legislação paulista cria ao contribuinte credenciado a obrigação de consultar periodicamente referido portal. Considera-se realizada a comunicação no dia em que o sujeito passivo efetua a consulta eletrônica ao teor da comunicação⁴, devendo a consulta ser feita em até dez dias contados da data do envio da comunicação. Findo o prazo de dez dias, considera-se realizada a comunicação. Vale dizer, presume-se que o contribuinte foi intimado⁵.

2.1. DEC: de opção a obrigação

Se a Lei nº 13.457/2009 estabeleceu que intimações (sempre pressupondo um “procurador devidamente constituído nos autos”) “poderão ser feitas por meio eletrônico” e a Lei nº 13.918/2009 confirmou que a “Secretaria da Fazenda poderá utilizar a comunicação eletrônica”, contanto que credenciado o sujeito passivo “na forma prevista em regulamento”, a Administração serviu-se do poder regulamentar que lhe foi atribuído pela última para fazer do credenciamento no DEC conduta obrigatória, realizado, mesmo, por ato *ex officio* das autoridades fiscais.

Adentra-se, aqui, o delicado tema dos limites do poder regulamentar do Estado para os fiéis cumprimento e execução da lei. Já alertava Pontes de Miranda que, muitas vezes, “regulamentar é mais difícil do que fazer a própria lei”⁶. A regulamentação exige pleno conhecimento do alcance da legislação e do ramo do Direito a que se refere. É fundamental que se conheça todo o arcabouço jurídico afeito à relação que se pretende regulamentar para que não se invada a competência do Poder Legislativo, ou, ainda, para que não se institua obrigação que nem ao legislador ordinário seria dado instituir, como se verá ter feito a Administração Tributária no presente caso. O poder regulamentar encontra limites decorrentes do Direito positivo, devendo a regulamentação observar os preceitos constitucionais, a lei regulamentada e as leis em geral, por lhes ser inferior⁷.

Ao não encontrar amparo na lei, a obrigatoriedade do credenciamento dos contribuintes junto ao DEC já implica, de pronto, a ilegalidade do regulamento instituído pela Administração Fazendária de São Paulo. A irregularidade ganha ainda maior gravidade quando se constata que tampouco a lei ordinária poderia determinar a obrigação de adesão ao DEC. Afinal, o domicílio fiscal é tema que mereceu tratamento próprio no Código Tributário Nacional, que veiculou, a este respeito, norma geral em matéria de legislação tributária.

¹ Portaria CAT nº 140, de 9 de setembro de 2010, artigo 3º.

² Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009, artigo 4º.

³ Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009, artigo 4º, parágrafo 1º.

⁴ Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009, artigo 4º, parágrafo 2º.

⁵ Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009, artigo 4º, parágrafo 4º.

⁶ Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, t. III, São Paulo, RT, 1967, p. 311.

⁷ Sobre a temática do poder regulamentar, cf. Luís Eduardo Schoueri, “A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da Administração como condição para aplicação da lei tributária”, in: Fernanda Drummond Parisi *et al.* (coords.), *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, São Paulo, Malheiros, 2014, pp. 191-218.

3. O Domicílio na Lei Privada e na Lei Tributária

O ordenamento jurídico dá relevância ao conceito de domicílio enquanto “ponto de conexão entre a pessoa e um determinado lugar”⁸. A noção traduz a necessidade de um elemento de fixação espacial da pessoa, verdadeiro fator de localização para efeito das relações jurídicas a indicar “um lugar onde o indivíduo está, deve estar ou presume-se que esteja”⁹. Diz-se ser o domicílio, assim, “o lugar em que a pessoa atua na vida jurídica”¹⁰.

No que diz respeito às pessoas físicas, a noção de domicílio foi influenciada por diversas escolas, passando pela noção singela de “estabelecimento do lar”, de origem romana, até a concepção bizantina de “relação jurídica existente entre uma pessoa e um lugar”¹¹. Para as pessoas jurídicas, o domicílio corresponde ao local em que “devem ser praticadas as diligências ou efectuadas as comunicações dirigidas a dar-lhe conhecimento pessoal de um facto, quando esse conhecimento seja pressuposto da produção de determinados efeitos”¹².

Ganha relevância, neste ponto, a noção de sede, compreendendo-se a sua função para o ordenamento: o ponto geográfico no qual a pessoa jurídica pode demandar e ser demandada. Ora, correspondendo a pessoa jurídica a um centro para onde convergem direitos e obrigações, imprescindível fixar-se, no espaço, o local a partir do qual os direitos possam ser exercidos e as obrigações, cumpridas.

Neste sentido, fixar-se a pessoa em determinado lugar revela-se condição para que “se exerçam normalmente as relações jurídicas”, como bem considera Washington de Barros Monteiro, para quem, na ausência de tal ponto de referência, “precário e instável se tornaria o direito”¹³. Associando-se à capacidade patrimonial e judiciária própria dos entes personificados, a declaração da sede “é relevante para o fim de serem propostas as ações judiciais contra a sociedade”¹⁴, permitindo não só a fixação do juízo competente para o julgamento de demandas movidas contra a pessoa jurídica, como também que esta possa se integrar validamente, através da citação, a uma relação jurídica processual.

Em regra, o estabelecimento de domicílio resulta de ato voluntário, seja ele o de eleger determinado local para residir ou desempenhar atividades¹⁵, seja ele o de convencionalmente modificar o domicílio em relação a determinados negócios¹⁶. Na classificação de Limongi França, a sede das pessoas jurídicas pode ser natural, convencional (hipóteses de domicílio voluntário) ou legal¹⁷.

O domicílio natural decorre do funcionamento da diretoria ou administração da pessoa jurídica. Nos termos do artigo 75, parágrafo 1º, do Código Civil, “tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados”. Semelhante é a dicção da Súmula nº 363, do Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer que “[a] pessoa

⁸ Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria geral do Direito Civil*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p. 261. O autor dá exemplos do Direito português, em que o domicílio, assim como no Brasil, tem grande relevância para que se determinem, em certos casos, a competência de tribunais, o local para adimplemento de obrigações e o local de abertura da sucessão por morte. O Direito brasileiro acolhe a lei do domicílio como elemento de conexão para nortear as questões de família.

⁹ Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, vol. I, 6ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 233.

¹⁰ Sílvio Rodrigues, *Direito Civil: parte geral*, vol. I, 32ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 104.

¹¹ Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, *op. cit.*, p. 230. Importa ver que Caio Mário da Silva Pereira não adota qualquer destas concepções, apenas as situa historicamente. Segundo descreve a noção dita bizantina, “[a] sedução do raciocínio conquistou adeptos, e a doutrina francesa da escola exegética penetrou na Itália, onde se enxergou no domicílio um vínculo de direito entre o lugar e a pessoa. Coube, porém, à doutrina alemã restaurar o conceito na sua simplicidade originária, e despi-lo daquela vestimenta inexacta, que é a relação de direito.”

¹² Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria geral do Direito Civil*, *op. cit.*, p. 262.

¹³ Washington de Barros Monteiro, *Curso de Direito Civil: parte geral*, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 163.

¹⁴ Arnaldo Wald, *Comentários ao Novo Código Civil: do direito de empresa*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 123.

¹⁵ Conforme esclarece Mota Pinto, neste caso, não se está diante de um negócio jurídico, “mas um simples acto jurídico, verificando-se a produção, por força da lei, dos efeitos jurídicos respectivos, mesmo que a pessoa em causa não os tivesse em mente ou até os quisesse impedir” (Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria geral do Direito Civil*, *op. cit.*, p. 263).

¹⁶ Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria geral do Direito Civil*, *op. cit.*, p. 263. Neste segundo caso, está-se diante de verdadeiro negócio jurídico, tendo as partes convencionalmente que, para todos os efeitos jurídicos (e.g., realização de comunicações recíprocas no desenvolvimento da relação), têm-se-as por domiciliadas, em certo local, diferente do seu domicílio natural.

¹⁷ Rubens Limongi França, *Instituições de Direito Civil*, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 82.

jurídica de direito privado pode ser demandada no domicílio da agência, ou estabelecimento, em que se praticou o ato"¹⁸.

O domicílio convencional, a seu turno, é aquele estabelecido em ato constitutivo, regularmente registrado, permitindo-se convenção em contrário entre as partes para fins de determinado negócio jurídico, naquilo que Mota Pinto descreveu como "domicílio electivo"¹⁹.

A única exceção ao domicílio voluntário é aquela em que a lei haja por bem dispor sobre o local do domicílio, fixando-o ela própria em detrimento da possibilidade de sua eleição pela pessoa. Tem-se, aqui, o domicílio legal, que, no ordenamento jurídico vigente, apenas encontra hipótese, no que se refere a pessoas jurídicas, no artigo 75, parágrafo 2º, do Código Civil²⁰, tratando de situação em que a sede da empresa localiza-se no estrangeiro. Sediada a administração ou diretoria no exterior, a legislação privada toma por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder. No que concerne às pessoas jurídicas estrangeiras, a lei pressupõe que, "se elas espalham filiais pelo país, necessariamente devem colocar prepostos seus à altura de serem demandados"²¹.

Destarte, é tão somente no caso de a sede da pessoa jurídica situar-se no estrangeiro que o seu domicílio será estabelecido legalmente, e não voluntariamente. Mesmo neste caso, contudo, o Código Civil busca "o local do estabelecimento" para identificar o domicílio, coadunando-se com o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal.

Em matéria tributária, a determinação do domicílio adquire importância digna de lei complementar. Nos termos do artigo 127 do

Código Tributário Nacional, o contribuinte tem a faculdade de escolher o seu domicílio fiscal, o que significa dizer, noutras palavras, que pode escolher a forma pela qual será intimado para cumprir com as suas obrigações tributárias²². Apenas na falta de eleição do domicílio fiscal pelo contribuinte ou responsável é que o Código o indica por conta própria, reputando-o a residência habitual das pessoas físicas e o lugar da sede ou dos estabelecimentos, para as pessoas jurídicas.

É notório o cuidado do legislador complementar, ao assegurar a primazia da sede social (ou dos estabelecimentos do contribuinte) como domicílio, à falta de outro eleito. Não abre espaço para que o legislador ordinário, nem muito menos a Administração, imponha ao contribuinte domicílio diverso daquele.

De fato, nada no Código Tributário Nacional permite inferir possa o domicílio do contribuinte ser fixado de forma diversa daquela ali prevista, *i.e.*, por eleição. Ao tornar o credenciamento eletrônico obrigatório, pretendeu a Administração Tributária paulista fazer tábua rasa do direito do contribuinte de eleger - ele mesmo - o local onde será intimado.

Não se diga que não se trata de mudança do domicílio do contribuinte, mas mera adoção de forma eletrônica de intimação. Afinal, já se viu que o domicílio tem justamente a função de identificar o local onde a pessoa jurídica será intimada a cumprir com suas obrigações fiscais. Ou seja: ao determinar que as citações se deem no DEC, a legislação paulista acaba por afastar o direito do contribuinte de eleger, ele, o local do seu domicílio, *i.e.*, o local onde quer ver constituídas suas obrigações tributárias.

Tampouco é aceitável o argumento de que o contribuinte teria tacitamente concordado com o domicílio eletrônico. O credenciamento eletrônico é obrigatório, não eletivo. Nos termos da regulamentação estadual, o contribuinte não tem outra escolha que não o cadastramento eletrônico para que seja notificado de eventuais lan-

¹⁸ Note-se que o Enunciado nº 55 da Jornada de Direito Civil dá interpretação mais restritiva à noção de domicílio, entendendo que "o domicílio da pessoa jurídica empresarial regular é o estatutário ou o contratual, em que indicada a sede da empresa, na forma dos arts. 968, IV, e 969, combinado com o art. 1.150, todos do Código Civil" (Enunciado aprovado durante a I Jornada de Direito Civil, promovida em Brasília, pelo Centro de Estudos Judiciários - CEJ do Conselho da Justiça Federal - CJF, nos dias 12 e 13 de setembro de 2002).

¹⁹ Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria geral do Direito Civil*, *op. cit.*, p. 263.

²⁰ Dispositivo semelhante encontrava-se no artigo 35, parágrafo 4º, do Código Civil de 1916.

²¹ Sílvio de Salvo Venosa, *Direito Civil: parte geral*, 8ª ed., São Paulo, Atlas, 2008, p. 215.

²² "Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante."

çamentos e intimações em via de igual natureza. Caso o contribuinte não se credencie, a Secretaria da Fazenda o fará por ele, de ofício.

A norma não parece conviver com a disciplina do Código Tributário Nacional. Nesta, a definição do domicílio não pode ser objeto da conveniência da Administração Fiscal ou mesmo de alteração pelo legislador ordinário. Silente o contribuinte (o único a quem cabe eleger um domicílio), deve a Administração dobrar-se à determinação do legislador complementar, nos termos do artigo 127 do Código Tributário Nacional, notificando-o em sua “residência habitual”, no caso das pessoas físicas, ou no lugar de sua sede ou estabelecimento, conforme o caso, em se tratando de pessoas jurídicas.

Nada mais acertado, já que é justamente no domicílio tributário que se dá a notificação do contribuinte. É a partir dali que ele pode exercer seu direito à ampla defesa. Compreende-se, assim, o cuidado dispensado pelo legislador complementar ao tema do domicílio quando se considera o lançamento sob a perspectiva de elemento que lhe é indissociável: a notificação do contribuinte.

4. A Notificação do Lançamento no CTN

Sob o intento de “constituir” o crédito tributário, a Administração pratica uma série de atos, que vão da tomada do conhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário ao cálculo do tributo e/ou penalidade e notificação do sujeito passivo. A todos esses atos, dá-se a denominação, em seu conjunto, de “lançamento”.

O vocábulo lançamento é plurívoco. Investigando a matéria, James Marins elucida que a “locução genérica *lançamento* oculta duas realidades jurídicas distintas”, não se confundindo o “procedimento preparatório do ato de lançamento” com o “ato de lançamento propriamente dito”²³. Tal qual o fato jurídico tributário consistente em uma somatória de fatos que, em conjunto, dão nascimento à obrigação tributária, também o lançamento pode implicar uma série de atos, todos regrados pelo direito, para que se o considere existente.

Ainda que a fiscalização tenha iniciado o seu trabalho, concluído o levantamento e apurado a falta de recolhimento de tributo, não há que se falar em lançamento válido ante a ausência de um ato que lhe é imprescindível: a notificação do contribuinte. Não é sem razão

²³ James Marins, *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, 6ª ed., São Paulo, Dialética, 2012, p. 219.

que o artigo 145 do Código Tributário Nacional faz referência ao “lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo”. A própria eficácia do lançamento decorre de sua notificação ao contribuinte.

Entende-se por notificação o modo através do qual o Estado representa formalmente sua pretensão, tributária ou sancionatória, diante do contribuinte²⁴. Sem notificação, não há lançamento²⁵, consoante firmado, inclusive, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça²⁶. Há, quando muito, ato interno da Administração, insuficiente para produzir qualquer efeito perante o contribuinte²⁷.

Apenas com a notificação do contribuinte é que este toma conhecimento da atividade da Administração, podendo, a partir daí, exercer seu direito de defesa. Com a notificação, abre-se espaço para que o início do procedimento administrativo contencioso, no qual será concedida ao contribuinte, com base nos primados do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal), a oportunidade de questionar a imposição tributária.

A notificação não é, destarte, mero ato formal. Reveste-se de características materiais, ao assegurar aos litigantes o exercício do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a eles inerentes. Inadmissível possa o legislador ordinário ou, mais grave, a Administração Fiscal, deixar de lado os instrumentos de que disponha para realizar a efetiva cientificação do contribuinte. Para que haja a “constituição” do crédito, “pelo auto de infração ou pela notificação de lançamento, necessária se faz a inti-

²⁴ James Marins, *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*, *op. cit.*, p. 220.

²⁵ Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 15ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2007, p. 275.

²⁶ “Imprescindível a notificação regular do lançamento ao contribuinte do imposto devido.” (STJ, REsp nº 237.009/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 20.11.2001, DJ de 27.5.2002) No mesmo sentido, cf. STJ, REsp nº 140.652/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 15.8.00, DJ de 11.9.2000, em que se lê que “[o] lançamento revisto não deixa de ser um lançamento e, como tal, deve ser de conhecimento do contribuinte”.

²⁷ Como não poderia deixar de ser, em nada diverge a disciplina da matéria no Estado de São Paulo, consoante reconhecido pelo artigo 35 da Lei estadual nº 13.457/2009, que rege o processo administrativo tributário: “Artigo 35 - Lavrado o auto de infração, terão início, na forma estabelecida em regulamento, os procedimentos de cobrança administrativa, devendo o autuado ser notificado a recolher o débito fiscal, com o desconto de lei, quando houver, ou a apresentar defesa, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias.”

mação ao sujeito passivo, sob pena de não produzirem nenhum efeito todos os procedimentos que antecederam a elaboração destes dois instrumentos”²⁸.

Insista-se: ao se referir a “lançamento notificado”, não se está a exigir mera formalidade, cuja falha seja de somenos importância. A notificação do contribuinte em seu domicílio não é perfunctória, não se destina a “cumprir tabela”. Importa assegurar que o contribuinte tenha tido ciência do ato administrativo, sendo informado da razão da exigência tributária, oferecendo-se-lhe oportunidade para exercer sua defesa. A notificação regular do contribuinte acerca de todo o trâmite do processo administrativo representa condição imprescindível para que este possa se valer de todos os meios inerentes à ampla defesa administrativa, submetendo uma determinada questão aos órgãos judicantes hierarquicamente superiores. De nada adiantaria a previsão legal de instrumentos recursais se, na prática, estes não pudessem ser utilizados.

Daí a importância do domicílio fiscal enquanto referência espacial que, eleita pelo contribuinte, viabiliza seja ele notificado dos atos da Administração que lhe digam respeito. Se o domicílio é a figura que oportuniza ao contribuinte a chance de contestar exigência fiscal que venha a entender descabida, imediata a ilegitimidade de se impor um domicílio fiscal que lhe seja estranho.

A ilegalidade torna-se irresistível quando o pretense domicílio acaba por corresponder a espaço virtual que, sequer encontrando referência material no mundo físico, não parece servir a razão outra que não a conveniência da Administração Tributária em utilizar-se de notificações eletrônicas.

Com efeito, não é difícil perceber que nem todos os contribuintes encontram-se preparados ou possuem condições para gerenciar o recebimento de comunicações remetidas pela via eletrônica, mediante acessos diuturnos ao portal DEC. Quantos serão os contribuintes que terão pessoal preparado para acessar o sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda e ali investigar se houve algum auto de infração? A situação se torna ainda mais kafkiana quando se considera que mesmo que porventura tenha sido acessado o sítio, para qualquer

finalidade, caberá ao contribuinte ir a ponto específico, para investigar se há ali qualquer notícia de nova autuação.

Dada a relevância da notificação em matéria de tributos, o legislador complementar, facultou ao contribuinte escolher, a qualquer tempo, o domicílio que lhe parecesse mais adequado. Claro está que, nos idos da edição do Código Tributário Nacional, não havia quem cogitasse domicílio eletrônico. Entretanto, já naquele momento se privilegiou a decisão do contribuinte quanto ao local em que seria notificado, não abrindo espaço para que o legislador ordinário - ou, o que ainda é mais grave - a própria Administração - imponha ao contribuinte o dever de investigar, em local que lhe seja estranho, se alguma notificação lhe foi feita.

Assim é que, além de não encontrar fundamento no Código Tributário Nacional, mas contrariar sua dicção expressa, a obrigatoriedade da escolha de um DEC tem o potencial de trazer prejuízos irreparáveis aos contribuintes que não disponham, por razão qualquer, de capacidade técnica e pessoal habilitado a transitar pelo ambiente virtual, gerenciando cuidadosamente o recebimento de correspondência remetida por via eletrônica. A estes, será rejeitada a cientificação acerca da lavratura de eventual auto de infração, daí restando negadas garantias constitucionais tão basilares quanto o devido processo legal e a ampla defesa.

É evidente, destarte, que a adesão ao DEC deve ser precedida de condições materiais para tanto. Tal condição apenas será atendida se respeitada a opção - espontânea, diga-se - do contribuinte pelo seu credenciamento no ambiente eletrônico, sob pena de violação não somente aos termos do Código Tributário Nacional, onde o domicílio fiscal é sempre eletivo, mas também ao devido processo legal, que apenas pode prosperar com a efetiva notificação do contribuinte acerca dos atos da Administração.

O ponto merece atenção. É importante ter em vista que o DEC não cuida de meras intimações acerca de atos corriqueiros no processo, quando seria de se esperar que o contribuinte, atento, acompanhasse o que a seu respeito se fizesse nos meios eletrônicos. Ao contrário, trata-se da própria notificação do lançamento, que, como visto, inaugura a possibilidade de o contribuinte exercer seu direito de defesa. Prejudicar o acesso do contribuinte à notificação do lançamento, sem reconhecer o correspondente vício na formação do cré-

²⁸ Walter Godoy, *Os direitos dos contribuintes*, 2ª ed., Porto Alegre, Síntese, 2003, p. 272.

dito tributário, constitui verdadeira ofensa ao devido processo legal, incompatível com o Estado de Direito.

A ofensa revela-se especialmente evidente no caso do devido processo perante a própria Administração. De fato, se o prazo para a propositura de ação anulatória junto ao Judiciário estende-se por cinco anos contados da notificação, sendo daí provável que o contribuinte venha a ter conhecimento da comunicação eletrônica no período, o termo para o questionamento administrativo encerra-se em tempo exíguo, geralmente fixado em 30 dias da ciência do ato.

Ainda que reste ao contribuinte a via judicial, o impedimento a que se apresente a impugnação autoriza a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, com acréscimo dos encargos, condicionando-se que a discussão da cobrança somente seja viabilizada na esfera judicial mediante garantia da exigência, nos termos da Lei de Execuções Fiscais. Leva-se, por conseguinte, ao impedimento à emissão de certidão de regularidade fiscal, essencial ao exercício regular das atividades do contribuinte autuado, notadamente para obtenção de financiamentos bancários ou participação em licitações.

Em suma, eventual possibilidade de discussão perante o Judiciário não traz qualquer alívio à violação ao devido processo legal, sobretudo quando este foi assegurado pela Constituição também em esfera administrativa. No Estado que se pretenda de Direito, cabe à Administração observá-lo em sua atuação junto aos administrados.

5. O Direito Fundamental ao Devido Processo Administrativo

Na lição de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, à ampla defesa corresponde “o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade”, ao passo que do contraditório decorre que “a todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou ainda de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor”²⁹. A notificação de lançamento nada mais faz que justamente garantir que o contribuinte possa se manifestar a respeito do ato administrativo que lhe ataca o patrimônio.

²⁹ Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. II, São Paulo, Saraiva, 1989, pp. 266-267.

Ditos autores fazem referência “à árdua conquista representada pela jurisprudência que consagrava sua aplicação aos processos administrativos”³⁰. Se o artigo 39 da Carta de 1215 limitava o devido processo ao âmbito penal, esta garantia estendeu-se aos poucos ao processo civil, vigendo hoje também no âmbito administrativo³¹. Com o advento da Constituição de 1988, espancou-se qualquer dúvida sobre a aplicabilidade do devido processo “em qualquer tipo de processo que envolva situações de litígio ou o poder sancionatório do Estado sobre as pessoas físicas e jurídicas”³².

Em verdade, o devido processo no âmbito administrativo já era preconizado por doutrina e jurisprudência mesmo na vigência de Constituições anteriores. No Brasil, é notória a contribuição de Sampaio Dória aos estudos do Direito Tributário, quando, já na década de 1960, proporcionou aos estudiosos brasileiros excelente estudo de Direito comparado ao analisar a cláusula de *due process of law* sob a perspectiva do Direito Constitucional Tributário brasileiro³³.

No Estado de Direito, os cidadãos têm a garantia de que o Poder Público se orientará tão somente à busca dos fins estabelecidos em lei, e de que tais fins somente serão perseguidos mediante os modos estabelecidos para tanto³⁴. Conforme assevera Bandeira de Mello, no Estado contemporâneo, de amplos objetivos e poderes colossais, a garantia dos cidadãos “descansa especialmente na prefixação dos meios, condições e formas a que se tem de cingir para alcançá-los”³⁵.

Ainda, diante da necessidade de estrita observância do princípio constitucional da publicidade, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que, mesmo sem a expressa previsão de intimação, a Administração tem o dever de dar a mais ampla divulgação de seus atos, especialmente quando os administrados forem

³⁰ Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins. *Comentários à Constituição do Brasil*, *op. cit.*, p. 267.

³¹ Odete Medauar, *Direito Administrativo moderno*, São Paulo, RT, 1996, p. 192.

³² Maria Sylvania Zanela Di Pietro. *Direito Administrativo*, 23ª ed., São Paulo, Atlas, 2010, p. 631.

³³ Antônio Roberto Sampaio Dória, *Direito Constitucional Tributário e “due process of law”*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986 (1ª ed., 1964).

³⁴ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 26ª ed., São Paulo, Malheiros, 2009, p. 483.

³⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, *op. cit.*, p. 483.

por eles afetados³⁶. Assim, “não é qualquer processo que serve à produção de atos estatais, mas unicamente o que se convencionou chamar de *devido processo*”³⁷.

Conforme assentado em diversas oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal sob a égide da Constituição de 1988, no âmbito administrativo também se concretiza o princípio do devido processo consoante inscrito no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal³⁸.

Nas palavras do Ministro Eros Grau, “[o] Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que os princípios do contraditório e da ampla defesa, ampliados pela Constituição de 1988, incidem sobre todos os processos, judiciais ou administrativos”. O Ministro, que foi Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, afirmava, ainda, que a concreção de tais princípios não se resume “a simples direito, da parte, de manifestação e informação no processo, mas também à garantia de que seus argumentos serão analisados pelo órgão julgador, bem assim o de ser ouvido também em matéria jurídica”³⁹. Importa reconhecer estar-se diante de verdadeiro direito fundamental ao devido processo administrativo.

Ao votar pela inconstitucionalidade da exigência de depósito como condição de admissibilidade de recurso administrativo, o Ministro Joaquim Barbosa associou o procedimento administrativo à própria concretização do princípio democrático e do princípio da legalidade⁴⁰. Lembrou o Ministro que “[a]s relações entre Estado e administrados devem desenvolver-se legitimamente não apenas no

âmbito judicial, mas também no âmbito da própria Administração”, a qual se encontra “vinculada ao dever de realizar as diversas normas constitucionais e, especialmente, as normas constitucionais administrativas”. Com efeito, manifestou-se no sentido de que “[a] consecução da democracia, de último modo, depende da ação do Estado na promoção de um procedimento administrativo que seja: (i) sujeito ao controle dos órgãos democráticos, (ii) transparente e (iii) amplamente acessível aos administrados”. O Ministro concluiu que “tornar o procedimento administrativo impossível ou inviável, por meios indiretos, constitui ofensa ao princípio da legalidade”, sendo “o direito ao recurso em procedimento administrativo” considerado “tanto um princípio geral de direito como um direito fundamental”.

Ora, é justamente este o efeito da instituição da obrigatoriedade do credenciamento dos contribuintes paulistas no DEC. Por vias indiretas, acaba a Administração Fazendária estadual por vilipendiar direito fundamental do contribuinte, em condenável desatenção aos princípios da eficiência, da publicidade, da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, tal como assegurados pelo *caput* e incisos LIV e LV, do artigo 5º e do artigo 37, todos da Constituição Federal.

A conduta fiscal acaba por macular, mesmo, a própria boa-fé que se espera presente nas relações entabuladas entre Fisco e contribuintes. Com o DEC, presume-se que o administrado tenha tido conhecimento do lançamento, ainda que já se saiba, de antemão, que isso não tenha ocorrido. A Administração, na qualidade de titular do meio eletrônico de intimação, tem pleno conhecimento do momento em que o contribuinte o acessou. Atenta à boa-fé invocar uma presunção de notificação, quando se sabe que esta não ocorreu.

6. A Notificação Eletrônica e a Citação no Processo Judicial

O descabimento da notificação eletrônica de lançamento em domicílio virtual mostra-se ainda mais claro quando contraposta em paralelo à citação eletrônica. Se é verdade que pouco se escreveu acerca da necessidade de a notificação do lançamento se dar na forma pessoal, não se pode deixar de lado a rica experiência do Direito Processual no que se refere ao processo eletrônico judicial. Também no processo judicial têm-se intimações que inauguram a fase processual (ou seja, a citação), que diferem das meras intimações proces-

³⁶ STJ, AgRg no RMS nº 23.467/PR, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, *DJe* de 25.3.2011; STJ, MS nº 16.603/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Rel. p/ acórdão Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, *DJe* de 2.12.2011.

³⁷ Carlos Ari Sundfeld, *Fundamentos de Direito Público*, 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2009, p. 173.

³⁸ Cf., e.g., RE nº 158.543, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 6.10.1995; RE 199.733, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 30.4.1999; MS nº 23.550/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 31.10.2001; MS nº 24.268/MG, Rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, *DJ* de 17.9.2004; RE nº 452.721, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ* de 3.2.2006; MS nº 24.927, Rel. Min. Cezar Peluso, *DJ* de 25.8.2006; RE-AgR 527.814/PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, *DJ* de 28.8.2008; RE nº 388.359/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 22.6.2007.

³⁹ RE-AgR nº 527.814/PR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, *DJ* de 28.8.2008.

⁴⁰ RE nº 388.359/PE, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 22.6.2007.

suais: enquanto estas podem ser realizadas mediante mera publicação no Diário Oficial, não há como cogitar a inauguração de um processo sem que o interessado seja dele cientificado. É, aliás, o mínimo que se espera de um processo que se quer informado pelo direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Daí ser válido, para compreender a importância da notificação acerca da lavratura do auto de infração, que se conheça o que já se estudou acerca da citação no âmbito do processo judicial. Ou seja, o ato praticado eletronicamente no presente caso é aquele por meio do qual se dá ciência ao contribuinte acerca da existência de um processo contra si; é o ato por meio do qual se forma a relação processual. Falar em notificação eletrônica acerca de um lançamento é o mesmo que cogitar a existência de citação eletrônica.

A citação é o ato de comunicação mais importante existente ao longo de todo o processo, de modo que, justamente em razão da sua importância, a ele se aplicam diversas regras tendentes a proteger os interesses das partes e assegurar que a ambas seja permitido o amplo acesso ao direito de defesa constitucionalmente garantido. Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior, “tão importante é a citação, como elemento instaurador do indispensável contraditório no processo, que sem ela todo o procedimento se contamina de irreparável nulidade”⁴¹. Embora o simples ato de recebê-la não represente automaticamente a renúncia a nenhum direito, a ausência de resposta à citação com a não apresentação de contestação acarreta os efeitos da revelia⁴², o que significa, em última análise, renunciar ao direito de apresentar defesa.

A Lei nº 11.419/2006 disciplinou o chamado processo eletrônico, estabelecendo a possibilidade de citação eletrônica. No entanto, nos termos da referida lei, é necessário convênio entre o jurisdicionado e o Poder Judiciário para que a citação possa ocorrer pela via eletrônica. Noutras palavras, é o jurisdicionado quem opta pela citação eletrônica como forma de tomar conhecimento de demandas que eventualmente contra ele sejam propostas. Nos termos daquela lei, é o jurisdicionado, e não o Estado, quem elege o domicílio.

A citação, para se realizar eletronicamente, depende de um prévio cadastramento (facultativo) do jurisdicionado para esse fim. A este respeito, deve-se concordar com Humberto Theodoro Júnior quando este afirma que “a maior parte das técnicas eletrônicas previstas pela Lei nº 11.419 poderia ser implementada por mera vontade administrativa dos órgãos judiciais, sem depender mesmo de lei especial para tanto”. Não deixa de existir, portanto, a citação por via postal, com aviso de recebimento, que permanece sendo a regra⁴³. Ou seja, “não são quaisquer réus que poderão receber a citação eletrônica, mas apenas aqueles que anteriormente já se achem cadastrados no Poder Judiciário para esse tipo de comunicação processual”⁴⁴.

Dito convênio é vantajoso para determinados jurisdicionados, enquanto para outros é de pouca valia. A celebração de convênio pode ser vantajosa, por exemplo, para “litigantes habituais”, como bancos e concessionárias de serviço público, como forma de racionalizar o gerenciamento de processos. No entanto, em “processos individuais autônomos, envolvendo litigantes eventuais, dificilmente a citação eletrônica poderá ser utilizada”⁴⁵. A celebração de convênio para o recebimento de citações eletrônicas, portanto, deve realizar-se a critério do jurisdicionado. Inexistente a obrigatoriedade legal, o máximo que se pode cogitar é a “necessidade de se trabalhar no campo da conscientização”, especialmente dos litigantes habituais, para que se possa concretizar a citação eletrônica por parte dos tribunais pátrios⁴⁶.

O contraste entre a citação eletrônica e a chamada intimação eletrônica intentada pelo Fisco do Estado de São Paulo não poderia ser maior. Nesta última, de caráter compulsório, não se exige qualquer esforço por parte da Administração para procurar o contribuinte. Simplesmente se lhe assegura o confortável meio da intimação eletrônica, mais barato e mais célere, qualquer que seja a realidade e

⁴¹ Humberto Theodoro Júnior, *Curso de Direito Processual Civil*, vol. 1, 50ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 261.

⁴² É a dicção do artigo 319 do CPC: “Se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.”

⁴³ Henrique Guelber de Mendonça, “A informatização do processo judicial sem traumas”, *Revista de Processo* vol. 166, dezembro de 2008, pp. 118 e ss.

⁴⁴ Humberto Theodoro Júnior, *Curso de Direito Processual Civil*, *op. cit.*, p. 269.

⁴⁵ Fredie Didier Júnior, “Tópicos sobre a última reforma processual (dezembro de 2006) - parte 1”, *Revista de Processo* vol. 147, maio de 2007, pp. 164 e ss; em idêntico teor, cf., do mesmo autor, *Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento*, vol. 1, 11ª ed., Salvador, JusPodivm, p. 477.

⁴⁶ Tarcísio Teixeira, *Curso de Direito e processo eletrônico*, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 338.

o interesse do contribuinte. O conforto da Administração se vê sobreposto ao direito fundamental do contribuinte de ser citado e se defender adequadamente.

Trata-se, em outras palavras, de verdadeira transferência de ônus, da Administração para o contribuinte, que acaba, não raro, por assolar a capacidade deste de exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Os custos de adaptação envolvidos podem ser significativos, a depender das dimensões da atividade do contribuinte.

Conforme já se apontou acima, o legislador paulista não cogitou intimação eletrônica voltada ao início de um procedimento administrativo, já que previu a notificação do “procurador devidamente constituído nos autos”, o que exclui situação em que esse ainda não haja procurador constituído, como se dá na notificação inicial.

O caso da redação original do artigo 17, *caput*, da Lei nº 11.419/2006 é emblemático. O referido artigo, vetado pelo Executivo federal, pretendeu obrigar o cadastramento das pessoas jurídicas de direito público, para que estas pudessem ser citadas pela via eletrônica em processos judiciais⁴⁷.

De fato, a questão dos custos envolvidos foi objeto de reflexão por ocasião da elaboração da lei que cuidou do processo eletrônico. O legislador federal teve o cuidado de eximir da obrigatoriedade “Municípios e seus respectivos entes”, bem como “órgãos e entidades federais e estaduais situados no interior dos Estados”, preocupando-se que estes não possuiriam “condições técnicas” ou a “estrutura necessária” para controlar o recebimento de citações por meio eletrônico⁴⁸.

A preocupação do legislador federal com a estrutura para a gestão do recebimento de referidas citações, contudo, não foi suficiente

⁴⁷ Na dicção do dispositivo vetado: “Art. 17. Os órgãos e entes da administração pública direta e indireta, bem como suas respectivas representações judiciais, deverão cadastrar-se, na forma prevista no art. 2º desta Lei, em até 180 (cento e oitenta) dias após sua publicação, para acesso ao serviço de recebimento e envio de comunicações de atos judiciais e administrativos por meio eletrônico.”

⁴⁸ Nos termos do parágrafo único do artigo 17, também vetado: “Parágrafo único. As regras desta Lei não se aplicam aos Municípios e seus respectivos entes, bem como aos órgãos e entidades federais e estaduais situados no interior dos Estados, enquanto não possuírem condições técnicas e estrutura necessária para o acesso ao serviço de recebimento e envio de comunicações de atos judiciais e administrativos por meio eletrônico, situação em que deverão promover gestões para adequação da estrutura no menor prazo possível.”

para que o Executivo aceitasse o ônus que lhe seria imposto. O veto deixa claro que a eleição do domicílio é tema que diz respeito tão somente àquele que será citado, não cabendo ao Legislativo interferir em tal decisão. Não por outra razão, a fundamentação da mensagem presidencial pautou-se essencialmente na noção de que a direção da administração superior incumbe ao Executivo⁴⁹, não devendo o Legislativo se imiscuir em sua eleição. Além de fazer referência à independência dos Poderes⁵⁰, o veto constatou que “órgãos e entidades de porte muito reduzido, ainda que situados em capitais”, não conseguiriam “reunir as condições necessárias para acesso ao serviço de recebimento e envio de comunicações de atos judiciais e administrativos por meio eletrônico”⁵¹.

As razões do veto não deixam de ser coerentes: ao segregar entre entidades situadas no interior dos Estados e entidades situadas nas capitais, não teria o legislador discriminado satisfatoriamente entre aquelas que teriam condições de incorrer em tais custos de gestão e aquelas que não o teriam. Tratar-se-ia de restrição desproporcional ao princípio da igualdade, digna de ser rechaçada. Se Humberto Ávila lembra só haver “relação sustentada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existir uma correlação estatisticamente fundada entre ambas”⁵², a medida de comparação (localização do Município) não constituiu “estatisticamente” elemento indicativo da capacidade da material do Município para gerenciar citações eletrônicas. Ninguém mais apto a negar pertinên-

⁴⁹ Consoante fundamentação da Mensagem nº 1.147, de 19 de dezembro de 2006. “O dispositivo ao estipular o prazo de cento e oitenta dias para o cadastro dos órgãos e entes da administração pública direta e indireta invade a competência do Poder Executivo, o que contraria o princípio da independência e harmonia dos Poderes, nos termos do art. 2º da Carta Maior, assim como a competência privativa do Presidente da República para exercer a direção superior da administração e para dispor sobre a sua organização (art. 84, incisos II e VI, alínea ‘a’).”

⁵⁰ Na mensagem de veto. lê-se: “Da mesma forma, ao criar obrigação para os órgãos e entes da administração pública direta e indireta das três esferas da Federação fere o pacto federativo, previsto no art. 18 da Constituição, que assegura a autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

⁵¹ Na íntegra: “Ademais, pode ocorrer que órgãos e entidades de porte muito reduzido, ainda que situados em capitais, não consigam reunir as condições necessárias para acesso ao serviço de recebimento e envio de comunicações de atos judiciais e administrativos por meio eletrônico.”

⁵² Humberto Ávila, *Teoria da igualdade tributária*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2009, p. 51.

cia entre a medida de comparação e o elemento indicativo que a própria Administração Pública.

Embora a referida legislação diga respeito a citações no processo judicial, é lícito que se reproduza idêntico raciocínio para o caso da notificação eletrônica intentada pelo DEC. Vale dizer, se a própria Administração Pública reconhece não possuir condições materiais de incorrer em tamanho ônus, por que haveria o contribuinte de sujeitar-se aos custos relacionados ao controle de notificações eletrônicas?

Lembre-se, ainda, que a redação do dispositivo vetado excluía de seu escopo a totalidade dos Municípios, dadas as preocupações com a estrutura administrativa destes. Coloca-se, novamente, pois, a questão da igualdade. Se o Legislativo não ousou impor a um Município do porte de São Paulo a obrigação de controlar eletronicamente suas citações, devido a fatores organizacionais, por que há de se admitir que o dever de gerenciar notificações de lançamentos tributários pela via eletrônica seja imposto ao contribuinte? A conveniência da Administração Fiscal não parece ser justificativa razoável, mormente quando se colocam em jogo direitos fundamentais assegurados em sede constitucional.

Afinal, a notificação acerca da lavratura de auto de infração, dando a ciência ao contribuinte da instauração de um procedimento administrativo tendente à apuração de um crédito tributário contra si, é ato de extrema importância. Não pode jamais ser comparado a uma simples intimação realizada no curso de processo já existente de forma a se admitir a sua realização eletronicamente.

Note-se a diferença: uma coisa é se admitir que o contribuinte, já como parte em um determinado processo, conhecendo, portanto, a sua existência e tendo, assim, plena consciência da necessidade de realizar o seu acompanhamento, seja intimado eletronicamente de decisões e/ou outros atos ocorridos/praticados no curso do processo. Coisa absolutamente distinta, porém, é se admitir que o contribuinte, ignorando por completo a existência de um processo, do qual jamais teve conhecimento, seja notificado acerca da sua existência por meio eletrônico.

Ora, admitir-se a notificação de lavratura de auto de infração eletronicamente em tais circunstâncias seria o mesmo que admitir que a citação por edital fosse adotada como regra no processo judicial e pudesse ser realizada indistintamente, sem a necessidade de

prévia tentativa de localização do réu. Cabe lembrar, aqui, que embora a citação pessoal não seja um mandamento absoluto em processo civil, a relevância do contraditório e ampla defesa é tamanha que, para admitir que a citação se dê por outro meio (por edital ou eletronicamente), houve por bem o legislador assegurar o caráter excepcional ou facultativo deste, dando prioridade à citação postal ou por oficial de justiça.

A notificação eletrônica irrestrita é inadmissível até mesmo do ponto de vista prático, já que, tendo cada Estado e Município o seu próprio sistema eletrônico de intimações e sendo muito comum a existência de empresas com filiais em diversos Municípios e até mesmo em diversos Estados, tais empresas teriam o dever de acessar incontáveis sistemas, no mínimo semanalmente, mesmo não possuindo nenhum processo administrativo perante todas as Administrações Públicas às quais se submetessem, como forma de evitar o risco de perecimento do exercício do seu direito de defesa no âmbito administrativo. A dissonância com o que preconiza o ordenamento jurídico pátrio parece evidente.

Por mais alarmante que soe um tal cenário, em que a eficácia de direitos fundamentais acaba condicionada ao acesso diuturno a incontáveis sistemas virtuais, ele não parece de todo absurdo à Administração Tributária. De fato, determina a Portaria CAT nº 140/2010 que, “com a efetivação do credenciamento será atribuído um DEC próprio para cada um dos estabelecimentos da pessoa jurídica credenciada”⁵³. Para o contribuinte que não se insurge contra o furto de liberdade, o tormentoso cenário que ora se aventa já é uma realidade.

7. Um Desdobramento Prático: a Inconsistência na Utilização do DEC pelo Fisco

Como se não bastassem todas as ilegalidades e ofensas vislumbradas no credenciamento compulsório no DEC, os contribuintes ainda se surpreendem com conduta não raro adotada pelas autoridades fazendárias que, além de obrigarem aqueles ao domicílio eletrônico, não fazem utilização coerente e consistente do sistema de intimações eletrônicas. Explica-se.

⁵³ Portaria CAT nº 140, de 9 de setembro de 2010, artigo 4º.

Com efeito, embora exista um DEC, não é corriqueiro que as intimações no curso de uma fiscalização se deem por meio eletrônico. Ao contrário, fiscalizações costumam ocorrer por meio presencial, dando-se por escrito as solicitações de esclarecimentos ou de outros documentos. O contribuinte assim fiscalizado, uma vez tendo atendido a determinada exigência, espera, com razão, que os auditores fiscais se manifestem sobre os documentos recebidos. Normalmente, assim ocorre: passados alguns dias do atendimento de uma exigência, o contribuinte volta a ser intimado, pessoalmente e por escrito, a fim de que apresente novos documentos ou esclarecimentos.

É em tal cenário que as notificações de lançamento por via eletrônica causam maior espécie: depois de diversas notificações por via escrita ou presencial, a fiscalização se dá por encerrada e um auto de infração é lavrado em face do contribuinte, utilizando-se a fiscalização, daí, do meio eletrônico. O contribuinte, por sua vez, acostumado que está com seguidas notificações por escrito ou presenciais, não tem razão para esperar que não venham novas solicitações. Ao contrário, espera-se que ele “descubra” que o processo de fiscalização já se encerrou e que nenhuma outra solicitação pessoal ou por escrito ser-lhe-á formulada. Tal conduta frustra a expectativa do contribuinte de que a notificação, assim como todos os atos da fiscalização, seja realizada fisicamente.

Se “o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado”, ensina Almiro do Couto e Silva não ser dado à segurança jurídica e à proteção à confiança “petrificar a ordem jurídica” e impedir o Estado de realizar as mudanças demandadas pelo desenvolvimento da sociedade. Igualmente inadmissível, por outro lado, é que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a entrar em contradição com o quanto por ele próprio praticado, surpreendendo os jurisdicionados que confiaram no Poder Público⁵⁴.

Bem se sabe que o princípio da confiança legítima compreende “um mecanismo de defesa do cidadão frente à atuação da adminis-

⁵⁴ Almiro do Couto e Silva, “O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99)”, *Revista da Procuradoria Geral do Estado* vol. 27. Porto Alegre, 2004, p. 38.

tração”, e pressupõe “a proteção da permanência e da continuidade das situações existentes”, sendo considerado verdadeiro corolário do princípio da boa-fé objetiva⁵⁵. Deriva do princípio da moralidade, inscrito no artigo 37 da Constituição, a assertiva de que a Administração Pública encontra-se sujeita aos princípios da lealdade e da boa-fé⁵⁶. A proteção da confiança opera como instrumento de defesa de interesses individuais em situações nas quais o particular exerce sua liberdade, confiando na validade de ato normativo geral ou individual, tendo sua confiança posteriormente frustrada pela descontinuidade de sua aplicação⁵⁷.

Tais comandos não parecem comportar a possibilidade de que o Fisco conduza todo o processo fiscalizatório de modo pessoal e escrito, para então pretender notificar o contribuinte acerca da conclusão de seu trabalho apenas por via eletrônica. Avaliando o cabimento de tal postura, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em acórdão recentemente relatado pelo Desembargador Coimbra Schmidt, manifestou entendimento favorável ao contribuinte:

“Processo Administrativo Fiscal. Fiscalização na qual todas as comunicações dirigidas ao contribuinte foram pessoais. Opção pela forma eletrônica somente por ocasião da emissão do AIIM, sem prévio aviso. Inadmissibilidade, pois a resultante situação de insegurança jurídica causou embaraço que fere o princípio da razoabilidade e dificulta o exercício do direito ao contraditório administrativo. Sentença reformada. Recurso provido para concessão da segurança.”⁵⁸

Do relatório do acórdão, infere-se que “todo o procedimento fiscal foi feito através de notificações pessoais e só a última (ciência do AIIM) deu-se mediante comunicação eletrônica”, o que “causou surpresa” ao contribuinte, o qual, “ao diligenciar pessoalmente no posto fiscal, soube que havia decorrido o prazo para defender-se”.

Em seu voto, o relator entendeu que “a brusca mudança de formato, indubitavelmente, teve o condão de provocar o embaraço que

⁵⁵ Flávio Rubinstein, *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*, vol. III, Série Doutrina Tributária (IBDT). São Paulo, Quartier Latin, 2010, pp. 73-74.

⁵⁶ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, op. cit., p. 501.

⁵⁷ Humberto Ávila, *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 366.

⁵⁸ TJSP, Recurso de Apelação nº 3000524-41.2013.8.26.0405. 7ª Câmara de Direito Público, *Diário da Justiça Eletrônico* de 10.1.2014.

resultou na perda do prazo para oferta de defesa (e ofensa ao contraditório: art. 5º, LV, da CR), por não se poder considerar como razoável, sob a ótica do contribuinte, a hipótese de alteração da forma de comunicação dos atos sem prévio aviso”. Consoante observado pelo relator, “é o que, popularmente, pode-se chamar de mudança das regras no curso do jogo”. O Tribunal vai além, descrevendo a situação como “clara situação de insegurança jurídica criada pela Administração, a quem cabe fomentar justamente o contrário”.

Se o princípio da segurança jurídica em matéria tributária deriva do próprio Estado de Direito⁵⁹, caso fosse admitida a possibilidade de se alterar a forma de notificação do contribuinte ao tempo que a autoridade administrativa achar mais conveniente, estar-se-ia diante de situação em pleno desacordo com o ordenamento jurídico pátrio, dada a manifesta insegurança daí derivada.

Tendo a intimação relativa à fiscalização ocorrido física e pessoalmente, não se mostra razoável a alteração de tal modalidade no momento capital da fiscalização, qual seja, a lavratura de um auto de infração e imposição de multa. Com eventual alteração no modo de notificação do jurisdicionado após todo o curso da fiscalização ter se dado de modo diverso, cerceia-se seu direito de defesa e frustra-se sua expectativa legítima quanto ao comportamento da Administração.

Tomando-se, ainda, o princípio do paralelismo das formas, a indicar que “um ato jurídico só se modifica mediante o emprego de formas idênticas àquelas adotadas para elaborá-la”⁶⁰, tem-se que a notificação acerca do auto de infração, nada mais sendo senão o resultado do processo de fiscalização, deve se dar pela mesma forma que ocorreram as intimações relativas ao processo que lhe precedeu. Em casos como o narrado, em que a conduta da Administração Tributária resulta em grave cerceamento do direito de defesa do contribuinte, há que se ter por nula a intimação, como bem já reconhecido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo⁶¹.

⁵⁹ Leandro Paulsen, *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*, Porto Alegre, Revista do Advogado, 2006, p. 62.

⁶⁰ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, p. 182.

⁶¹ TJSP. Recurso de Apelação nº 0040684-22.2011.8.26.0053, 3ª Câmara de Direito Público, *Diário da Justiça Eletrônico* de 18.12.2013; TJSP, Recurso de Apelação nº 0021750-69.2010.8.26.0564, 3ª Câmara de Direito Público, *Diário da Justiça Eletrônico* de 26.10.2011.

8. Conclusão

Em que pese prestigiar a celeridade e a praticabilidade características do meio computadorizado, a adesão ao DEC e às suas notificações eletrônicas, conforme intentada pela Administração paulista, acaba por descambar em uma miríade de ilegalidades. Atende, é certo, ao anseio administrativo por economia processual e eficiência, mas traz ofensa insuportável a direitos fundamentais que a Constituição assegura aos contribuintes.

O caráter compulsório do domicílio eletrônico não parece advir da escolha do legislador estadual, mas antes ser fruto da conveniência da Administração Fiscal quando da regulamentação do credenciamento que a lei facultou ao contribuinte. Se o limite do poder regulamentar do Fisco já restou ultrapassado, a obrigatoriedade da escolha por um DEC, ainda que prevista em lei, encontra impedimento expresso no Código Tributário Nacional, norma geral que é em matéria de tributos.

Inconfundível, de fato, a eleição de um domicílio, prevista pelo artigo 127 do Código, com o credenciamento eletrônico obrigatório ou realizado de ofício pela Secretaria da Fazenda. O legislador complementar teve o cuidado de facultar ao contribuinte a eleição de seu domicílio fiscal, e seu esmero não é desmedido. Afinal, será naquela referência espacial que a Administração Fiscal dará ciência ao contribuinte de seus atos, notificando-o de eventual lançamento. Apenas com sua regular notificação, inaugura-se a possibilidade de o contribuinte exercer seu direito constitucional ao devido processo legal, animado pelas garantias do contraditório e da ampla defesa, seja em esfera judicial ou administrativa.

Não se está a ignorar os benefícios que o ambiente eletrônico e informatizado pode trazer à atividade do Estado. Sua implantação no cotidiano da Administração, todavia, há que ser levada a cabo com o tempero de todos os direitos e garantias assegurados aos contribuintes pelo ordenamento vigente. A este respeito, seja a experiência da Lei nº 11.419/2006 ao disciplinar o processo eletrônico um exemplo a ser considerado pelas autoridades fiscais.

Ciosa da relação estreita entre as intimações e as garantias que acompanham o devido processo legal, a legislação federal condicionou a possibilidade de a citação - ato que, no processo civil, reveste-se de efeito equivalente ao da notificação - dar-se por via eletrônica a um convênio firmado entre o jurisdicionado e o Poder Judiciário.

Noutras palavras, a citação eletrônica é, sim, possível e mesmo bem-vinda, contanto que espontaneamente escolhida pelo cidadão, a quem cabe eleger o seu domicílio. Permanece a citação pessoal, destarte, a regra, reservando-se a citação eletrônica à opção do jurisdicionado e a citação por edital a casos excepcionais, mediante prévia tentativa de localização do réu. E não haveria de ser diferente, dado o primado constitucional do devido processo legal.

Na forma em que concebido pelas autoridades fiscais paulistas, o DEC não encontra amparo no ordenamento ou paralelo no processo civil. Na contramão do devido processo legal, a notificação fiscal eletrônica já não é facultativa, mas compulsória, tampouco aparecendo como último remédio, à falta de outro meio para encontrar o contribuinte. A notificação compulsória por meio eletrônico de um contribuinte que possui endereço certo e localizado, de pleno conhecimento e acesso da Administração, revela-se, assim, expediente ardiloso, incompatível com o Estado de Direito, tendo por único efeito cercear o legítimo direito de defesa do contribuinte.

A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como Resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais - Belo Horizonte. Advogado.

1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo compreender como o novo sistema brasileiro de tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014, que teve origem na MP 627/2013) evoluiu no contexto do histórico legislativo anterior sobre o tema, e, principalmente, como o novo sistema se deixou ou não informar pelas conclusões a que o STF chegou no conturbado julgamento da ADI 2.588. A hipótese investigada no artigo é de que a novel legislação é fruto de um diálogo institucional promovido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. Para tanto, se utiliza do marco teórico segundo o qual o controle de constitucionalidade nas democracias contemporâneas é mais adequadamente descrito como um *diálogo interinstitucional sem última palavra*.

Para o desenvolvimento do estudo, são examinados, inicialmente, além da legislação, os entendimentos doutrinários a respeito do problema da chamada transparência fiscal internacional e sua constitucionalidade. Em seguida, examinam-se com detalhes os votos proferidos pelo STF no acórdão da ADI 2.588, de modo a verificar o desempenho deliberativo de alguns Ministros em particular, e do Tribunal como um todo. Examinam-se, ao final do estudo, as avaliações críticas que a doutrina especializada começa a desenvolver acerca do novo sistema de tributação.

