**PROCESSO ADMINISTRATIVO**

**1. Princípios do Processo e do Procedimento Administrativos**

A exigência tributária se deflagra com o lançamento tributário. Até que sobrevenha tal lançamento, os atos que o antecedem alinham-se em mero procedimento, ou, seja, em sequência ordenada de atos com a finalidade de se atingir um fim, no caso, o da constituição do crédito tributário.

A ideia de procedimento não repele a bilateralidade que pode haver na produção de tais atos. É possível que o contribuinte venha a participar de tal procedimento, tal como ocorre, por exemplo, nos lançamentos por declaração ou quando é intimado previamente à constituição do crédito tributário para prestar esclarecimentos de qualquer espécie.

A fase *processual* irrompe-se a partir do momento em que o contribuinte pode manifestar expressamente sua oposição à pretensão tributária do Poder Público. Tal ocorre assim que é possível impugnar, no âmbito administrativo, o lançamento tributário.

A partir de então, o contribuinte vê-se amparado pela enorme gama de princípios processuais consagrados no âmbito constitucional, tais como o do devido processo legal, o do contraditório, o da ampla defesa, o do juiz natural etc.

1.1 Princípios comuns ao processo e ao procedimento

Embora haja essa clara distinção entre processo e procedimento administrativos, há princípios que regem ambas as fases, os quais serão abordados a seguir.

*a) legalidade*

Devem, processo e procedimento, estar pautados pela estrita observância do regramento que lhes é pertinente, o qual deve estabelecer todo o rito a ser seguido e as garantias asseguradas ao sujeito passivo.

Tal característica imprime ao processo e ao procedimento a necessária conotação objetiva que os forma, servindo, assim, como fundamento para a *imparcialidade* imperativa a tais fases.

*b) vinculação*

Mais do que observar a legalidade, o processo e o procedimento são regidos pela vinculação. Quer-se dizer, com isso, que os atos praticados pelo Poder Público no desenvolvimento de ambos são necessariamente vinculados, ou seja, sem qualquer margem a discricionariedades.

*c) oficialidade*

No âmbito administrativo impera o princípio da oficialidade, pelo qual o impulso do procedimento e do processo é ônus do Poder Público. Tal princípio se contrapõe ao da inércia, típico do direito processual civil.

*d) verdade material*

No curso do procedimento e do processo administrativos, deve a Administração Pública observar o princípio da verdade material. Segundo tal princípio, deve-se sempre buscar o esclarecimento dos fatos que envolvem a pretensão tributária do fisco. Tal princípio deve assumir papel de significativo relevo, a ponto de se sobrepor a eventuais preclusões administrativas quando ao direito de produzir provas com o propósito de esclarecer os fatos controvertidos. Em suma, se a lógica é descobrir a verdade em detrimento de presunções, tal deve ser a tônica a se adotar durante todo o curso do processo e do procedimento.

*e) dever de investigação*

Sobretudo durante a fase procedimental, deve a Administração Pública observar o seu *dever de investigação*, ou seja, deve perscrutar todos os fatos relevantes. Para tanto, dispõe de expressa prerrogativa constitucional de fiscalizar, prevista no art. 145, § 1o, bem como de todo o regramento da matéria no âmbito infraconstitucional, especificamente nos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional.

Tal prerrogativa, entretanto, não é ilimitada. Deve o Poder Público observar direitos fundamentais previstos na Constituição, como os da intimidade, da inviolabilidade de residência, de dados e de comunicações telefônicas e telegráficas, tudo nos termos da lei.

1.1 Princípios do procedimento tributário

*a) inquisitoriedade*

Antes de constituído o crédito tributário, o procedimento administrativo tributário rege-se pela *inquisitoriedade*, o que significa que a Administração Pública tem a prerrogativa de investigar o particular sem que, para tanto, irradiem-se desde então os direitos de natureza *processual* previstos no texto constitucional, como a ampla defesa, o contraditório etc.

Tais direitos deverão ser exercidos apenas em um segundo momento, quando houver o lançamento; antes disso, sequer há pretensão fiscal formalizada, o que priva o contribuinte do direito de interferir em tal procedimento.

*b) cientificação*

 Dispõe o texto constitucional, no inciso XXXIII do art. 5o, que *“todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.*

Em decorrência de tal previsão constitucional, é direito do contribuinte ter ciência de qualquer atividade administrativa que diga respeito a assuntos que repercutam sobre a sua esfera jurídica.

*c) formalismo moderado*

A tônica da atividade administrativa tributária consiste em buscar sempre assegurar o ambiente mais afeito possível à busca de todos os elementos que contribuem para a definição dos fatos que envolvem a exigência tributária.

Não por outra razão, o Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo tributário federal estabelece que os atos e termos processuais conterão somente o indispensável à sua finalidade e não devem conter elementos que comprometam a fidelidade e a certeza de seu conteúdo.

Tal previsão encontra ressonância na lógica estabelecida pela lei que rege o processo administrativo federal, a Lei 9.784/99. Lá se prevê que os atos administrativos não dependem de forma determinada, salvo quando lei em sentido formal e material trouxer regramento formal para tal ato. Em consequência, previsões infralegais de observância de certas formalidades, comuns nos processos de compensação, por exemplo, são írritas e devem ser afastadas.

*d) fundamentação*

Embora o texto constitucional não exija textualmente a fundamentação dos atos administrativos, tal exigência deriva, sobretudo, do dever da Administração Pública de motivar os seus atos.

Por conta disso, o art. 2o, VII, da Lei 9.784/99 dispõe ser obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito nas decisões administrativas.

*e) celeridade*

Em princípio, o contribuinte não tem propriamente interesse que a marcha do procedimento e do processo administrativo tributário seja veloz, haja vista que, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional, as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário controvertido, nos termos da lei.

A remissão aos termos da lei, todavia, bem indica que há situações versadas de modo distinto, nas quais as manifestações administrativas não impedem a exigência do tributo. Para tais situações, o contribuinte tem efetivo interesse em ter o desfecho administrativo de seu processo da forma mais breve possível. De mais a mais, é possível que o contribuinte não considere conveniente suportar o estado de incerteza inerente ao desenvolvimento do procedimento e do processo tributários.

A fim de evitar que tal mora venha a prejudicar o contribuinte, o inciso LXXVIII do art. 5o da Constituição dispõe que *“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”*.

*f) gratuidade*

A rigor, é de interesse da própria Administração Pública promover a exigência tributária apenas nas hipóteses em que a exação é efetivamente devida. Trata-se de mais uma faceta de sua atuação, sempre pautada pelo princípio da legalidade.

Corolário dessa característica é a gratuidade do processo administrativo, prevista expressamente no art. 2o, XI, da Lei 9.784/99, que versa sobre o processo administrativo federal.

1.2 Princípios do processo tributário

*a) devido processo legal*

A cláusula do devido processo legal é prevista constitucionalmente e tem duas vertentes, a em sentido *material* e a em sentido *processual*.

Deriva do devido processo legal em sentido processual o direito do contribuinte aos demais princípios processuais previstos no texto constitucional, tais como o do contraditório, o da ampla defesa, o do juiz natural etc.

*b) contraditório*

Deriva do princípio do contraditório o direito do contribuinte de se manifestar sempre que encartado ao processo novo documento, quer se trate de decisão administrativa, de prova produzida etc.

*c) ampla defesa*

Além de ter a prerrogativa de se manifestar sempre que encartados novos elementos aos autos, o contribuinte também dispõe do direito de produzir todas as espécies de provas tendentes a afastar a exigência que lhe é imposta, bem como de deduzir todas as alegações que entender pertinentes.

*d) duplo grau*

Ao consagrar o direito ao contraditório e à ampla defesa, a Constituição oferta ao jurisdicionado *“os meios e recursos a ela inerentes”*.

Deriva de tal previsão o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, segundo o qual o jurisdicionado teria direito a ver a sua pretensão apreciada, ao menos, por dois juízos de distinta hierarquia.

Como qualquer princípio, todavia, é passível de ser afastado em determinadas hipóteses. No âmbito judicial sequer se cogita, por exemplo, de um novo grau de jurisdição para os processos de competência originária do Supremo Tribunal Federal. Na mesma linha, no âmbito administrativo os processos de perdimento de mercadorias importadas não dispõem do direito ao duplo grau. Já nos de compensações consideradas não declaradas, o direito a essa revisão é considerado discutível.

*e) juiz natural*

Assegura a Constituição, ainda, que ninguém será processado e julgado senão pelo juiz competente.

Tal previsão consagra o princípio do juiz natural e, com isso, impede que haja alterações na competência para a apreciação do processo administrativo após a sua instauração.

**2. O processo administrativo decorrente de lançamento tributário**

Uma vez constituído o crédito tributário no âmbito federal, faculta-se ao contribuinte a apresentação de impugnação, o que dá início à fase processual no âmbito administrativo.

O processo administrativo tributário federal é regulado pelo Decreto 70.235/72 e sofre influxos da Lei 9.784/99, legislação mais recente que regula o processo administrativo federal.

O crédito tributário que dá margem à instauração do processo administrativo federal pode ter origem tanto em um auto de infração quanto em uma notificação de lançamento. O auto de infração é o instrumento adotado quando se reputa que o contribuinte transgrediu a lei tributária; a notificação de lançamento, por sua vez, é o meio empregado nas hipóteses em que a constituição do crédito tributário se dá de forma *ordinária*, espontânea, mediante mero cumprimento da legislação nas hipóteses em que há a previsão de que o tributo seja lançado de ofício.

Para as hipóteses de auto de infração, prevê o art. 10 do Decreto 70.235/72 ser obrigatório conter a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Já para a notificação de lançamento, estabelece o art. 11 do referido diploma como requisitos a qualificação do notificado, o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação, a disposição legal infringida, se for o caso e a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Sucede, então, a possibilidade de apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, o que deve ocorrer em trinta dias e mencionar a autoridade julgadora a quem é dirigida, a qualificação do impugnante, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos, bem como se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial.

Bem se vê, portanto, que a fase postulatória no âmbito administrativo já aglutina grande parte da instrutória, na medida em que demanda do sujeito passivo a especificação das provas que pretende produzir, de forma detalhada e fundamentada.

Outrossim, em mitigação ao princípio da verdade material, o art. 17 do Decreto 70.235/72 prevê o ônus da impugnação especificada, tal qual ocorre no processo civil, ao dispor ser dever do contribuinte, impugnar de forma específica tudo o quanto tenha a se insurgir quanto ao lançamento questionado administrativamente.

Acaso seja deferido o pedido de produção de prova pericial formulado pelo sujeito passivo, competirá à autoridade designar auditor fiscal para fazer a perícia por parte da União, cabendo ao contribuinte igualmente designar perito para que elabore a sua própria perícia.

A primeira decisão no processo administrativo fiscal federal é colegiada, competindo à Delegacia Regional de Julgamento. Caso o lançamento não seja mantido na íntegra, haverá reexame necessário a ser apreciado pelo Conselho de Contribuintes; ao contribuinte que pretender reformar o acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por sua vez, é facultada a interposição de recurso voluntário.

Dito recurso será apreciado por Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Caso o acórdão proferido na hipótese adote entendimento divergente do proferido por outro órgão fracionário no âmbito do aludido tribunal, será cabível a interposição de recurso especial tanto pelo sujeito ativo quanto pelo passivo.

O recurso especial deve passar por um exame preliminar de admissibilidade. Se admitido, será apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; se inadmitido, o feito transitará em julgado, pois não é cabível recurso contra essa negativa de trânsito do especial.

Enquanto o feito estiver em curso, restará suspensa a exigibilidade da dívida controvertida, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Com o encerramento da discussão no âmbito administrativo, caso o lançamento seja mantido integral ou parcialmente, os valores se tornarão exigíveis e serão, oportunamente, encaminhados para inscrição em dívida ativa com a finalidade de posterior ajuizamento de execução fiscal.

**3. O processo administrativo decorrente de compensação promovida pelo contribuinte**

De acordo com o art. 170 do Código Tributário Nacional, pode o contribuinte promover a compensação de débitos tributários com créditos da mesma natureza.

Tal espécie de extinção da dívida tributária foi originariamente regulada pela Lei 8.383/91 e atualmente encontra-se regrada pelo art. 74 da Lei 9.430/96, com as substanciais alterações que lhe foram promovidas pela Lei 10.637/02 e diplomas posteriores. No âmbito infralegal, a Instrução Normativa 900/08 consolida a legislação relativa à compensação tributária federal.

Atualmente, a compensação deve ser promovida espontaneamente pelo contribuinte, mediante a entrega de declaração de compensação. Tal procedimento é efetivado eletronicamente, mediante o envio de formulário denominado PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Restituição/Declaração de Compensação).

Uma vez apresentada a compensação, considera-se extinto o tributo que se pretende quitar, nos termos do § 2o do art. 74 da Lei 9.430/96.

A própria Lei 9.430/96 estabelece uma série de hipóteses em que não é permitida a compensação pelo contribuinte. São elas: o saldo a restituir apurado do Imposto de Renda da Pessoa Física, os débitos de tributos devidos na Importação, os débitos que já tenham sido encaminhados para inscrição em Dívida Ativa, o débito parcelado, o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, o valor objeto de pedido de restituição já indeferido, a compensação com crédito de terceiros, com crédito-prêmio de IPI, com crédito oriundo de título público, os decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, os que não se refiram a tributos administrados pela Receita Federal e os que tiverem como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei tenha sido declarada inconstitucional em controle concentrado, por súmula vinculante ou com ou execução suspensa pelo Senado

Em tais hipóteses, a compensação deverá ser considerada *não declarada* pela autoridade administrativa; para as demais, caso o Fisco não esteja de acordo com a compensação promovida deve considerá-la *não homologada*.

Para as hipóteses de compensações não homologadas, ou seja, aquelas em que a compensação, *a priori*, é admissível, o contribuinte pode interpor manifestação de inconformidade contra a decisão que deixa de homologar o encontro de contas. Tal recurso tem efeito suspensivo e, uma vez julgado, pode dar margem, inclusive, à interposição do mesmo recurso especial previsto para as hipóteses de processo administrativo decorrente de lançamento tributário, a ser apreciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Já para os casos de compensações não declaradas, a lei estabelece expressamente não caber manifestação de inconformidade, bem como os recursos que a sucedem. Diante de tal panorama, discute-se se seria cabível o recurso inominado previsto pela Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo federal não tributário, ou se não haveria qualquer forma de impugnação. Ainda que se entenda cabível a interposição de recurso, prevalece entendimento no sentido de que tal insurgência não suspende a exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual os débitos podem ser encaminhados imediatamente para cobrança em tal hipótese.