



CENTRO UNIVERSITÁRIO FAMETRO
PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

FRANCISCO WELBER CASTRO ROCHA

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO SOLUÇÃO DE LITÍGIOS
DE AUTOS DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

FORTALEZA

2022

FRANCISCO WELBER CASTRO ROCHA

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO SOLUÇÃO EM LITÍGIOS
DE AUTOS DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Artigo científico apresentado ao Curso de Especialização em Planejamento e Legislação Tributária do Centro Universitário UNIFAMETRO, como requisito para obtenção do título de Especialista em Planejamento e Legislação Tributária, sob a orientação da Profa. Msc Christiane Sousa Ramos.

FORTALEZA

2022

FRANCISCO WELBER CASTRO ROCHA

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO SOLUÇÃO EM LITÍGIOS DE AUTOS DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Artigo científico apresentado ao Curso de Especialização em Planejamento e Legislação Tributária do Centro Universitário UNIFAMETRO, como requisito para obtenção do título de Especialista, sob a orientação da Profa. Msc Christiane Sousa Ramos.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr.

Orientador – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza

Profª.

Membro - Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza

Profº.

Membro - Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar a importância do processo administrativo tributário como solução em litígios de auto de infração tributária e sua ampla garantia constitucional, legal e doutrinária.

Partindo do objeto central de estudo do Processo Administrativo Fiscal (PAF), verifica-se que sua composição constitucional, legal, principiológica e doutrinária convergem para sua garantia processual. A metodologia baseia-se numa pesquisa de características descritiva, alicerçada no método dedutivo, com uma abordagem qualitativa, utilizando as técnicas documental e bibliográfica. Portanto, o Processo Administrativo Fiscal é direito fundamental de garantia Constitucional, conforme artigo 5º, LV da CF/88, podendo ser amplamente desenvolvido em todas as entidades políticas da administração tributária, com a mesma importância e natureza de processo administrativo na solução de litígios de auto de infração tributária no cenário do sistema tributário nacional.

Por fim, destaca-se o mesmo rigor técnico e processual do PAF como instrumento de defesa administrativa dos contribuintes, que se baseia na magnitude dos princípios da legalidade, justiça, isonomia, razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e da ampla defesa e do contraditório.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal; Auto de infração tributário; Princípios; Garantia Constitucional, legal e doutrinária.

1 INTRODUÇÃO

O Processo Administrativo tributário – PAT ou Processo Administrativo Fiscal – PAF, como também é conhecido, representa uma das soluções de litígios tributário mais econômica e consideravelmente rápida que pode ser tomada pelos contribuintes que tenham recebido algum auto de infração tributária e que não desejem ingressar diretamente no Judiciário.

Por suposto os problemas dos contribuintes com relação a auto de infração e/ou pendências administrativas fiscais só serão passíveis de solução no âmbito do Judiciário ou ainda que a solução só será possível com a interferência do Poder Judiciário. O conflito de ordem tributária começa no âmbito administrativo fiscal e se não houver solução favorável ao contribuinte, depois de esgotadas todas as formas de recursos administrativos, poderá ainda ser levado a apreciação do Judiciário. E isso acaba se tornando um benefício extra aos contribuintes que se sentirem prejudicados com as decisões de âmbito administrativo.

É importante que exista de fato uma comunicação entre os sujeitos da obrigação tributária e que as infrações tributárias não se tornem uma barreira entre fisco e contribuinte, pois em muitas das vezes podem ser resolvidas através de um PAT, sem ônus e sem custas processuais.

Não há como o contribuinte se eximir das suas obrigações e responsabilidades tributárias, procurando soluções ilegais e tipificadas como crimes, sujeitas a responsabilidade penal. Além do mais, o processo administrativo tributário pode fazer parte do Planejamento Tributário garantindo além de uma economia com os gastos tributários, a segurança de todas as medidas e decisões tomadas pelo contribuinte e que devem estar assessoradas por profissionais da área contábil e jurídica.

O objetivo deste artigo é mostrar o Processo Administrativo Tributário como instrumento de solução em litígios de auto de infração tributária e sua ampla garantia constitucional e legal, baseada em princípios e na doutrina aplicada. A metodologia de estudo baseia-se numa pesquisa de características descritiva com uma abordagem qualitativa, utilizando as técnicas documental e bibliográfica.

Portanto, o presente estudo começa apresentando a legislação aplicada ao surgimento do crédito tributário e as infrações cometidas pelo seu descumprimento até a formação do Processo Administrativo Tributário como instrumento de resolução de litígios em infração tributária.

2. REERENCIAL TEÓRICO

2.1 NATUREZA JURÍDICA E FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional estabelece como crédito tributário uma relação obrigacional entre o sujeito ativo de competência tributária para criar e exigir o pagamento de um tributo e o sujeito passivo da relação tributário. Esta relação obrigacional nasce com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de iniciativa do contribuinte e de uma hipótese de incidência, descrita em lei pelo legislador tributante, formando nessa ordem o crédito tributário que será formalizado através do lançamento e cobrado como atividade plenamente vinculada do Estado.

Ainda segundo o CTN esta relação melhor se explica da seguinte forma:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (CTN, art. 142, caput)

De acordo com o artigo 142 do CTN e com o entendimento interpretado por parte da doutrina a natureza jurídica do crédito tributário é constitutiva, pois sua validade e obrigação só teriam eficácia no mundo jurídico a partir do lançamento e após verificado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nas palavras de Alexandre (2017, p. 423) “O lançamento tributário possui natureza jurídica mista, sendo constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação tributária”.

Hugo de Brito descreve e esclarece essa relação da seguinte forma:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional). (MACHADO, p.173, 2011)

Não há dúvidas, portanto, do ponto de vista jurídico e obrigacional de que o crédito tributário nasce de uma obrigação legal entre o fisco sujeito ativo e o contribuinte sujeito passivo da relação tributária e que após verificado a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária dá se origem ao crédito tributário com o lançamento, restando às partes cumprirem com suas obrigações sendo que para o Estado surge o direito de cobrar o tributo efetivamente lançado e para o contribuinte o dever de pagamento ou impugnação caso não seja válido ou não esteja de acordo com o lançamento formalizado.

Toda essa manifestação do Estado em decorrência de sua autonomia tributária decorre principalmente em razão do princípio constitucional da legalidade previsto no artigo 150, I da CF/88 e da capacidade tributária que compete a cada ente tributante de constituir, lançar e cobrar seus tributos, artigo 145 da CF/88. Onde para Estado só é permitido cobrar tributo legalmente criado por lei.

De acordo com Baleeiro (1996) o lançamento tributário é definido nos seguintes termos: “como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por Agente do fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributária, seguindo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado”.

2.2 INFRAÇÃO E SANÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

A infração tributária se dá pelo descumprimento da legislação tributária em caráter principal ou acessório. Comete infração aquele contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária que deixou de aplicar a legislação tributária em conformidade com suas diretrizes e parâmetros legais, ainda que não tenha tido a intenção, pois no direito tributário, assim como o CTN afirma, a responsabilidade independe da intenção do agente e a punição será imposta ao contribuinte, conforme o CTN, artigo 136 e 137:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato,

função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Percebe-se que no Direito Tributário as infrações são em regra objetivas e não dependem da intenção do agente infrator que as cometeu. Nesse sentido as infrações tributárias são entendidas como sendo o descumprimento de uma obrigação principal ou acessória de um tributo, e que o legislador atribui uma medida sancionatória pelo seu descumprimento, não cabendo neste caso, nenhuma justificativa contra a imposição desta medida, pois tributo é toda prestação pecuniária e compulsória, conforme CTN art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Nesse sentido leciona PAULSEN (2017):

As infrações à legislação tributária consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (descumprimento de obrigações acessórias, não realização de retenções e de repasses etc.). O cometimento da infração enseja a aplicação de penalidades quando haja lei que as comine (art. 97, V, do CTN)

De acordo com Alexandre (2018) a responsabilidade por infração tributária assume uma dimensão comum no direito tributário e diz respeito aos contribuintes, apesar de que estes assumem a condição de responsáveis pela infração. Neste sentido o legislador tributário trouxe como consequência ao cometimento de uma infração a aplicação de uma multa e conseqüentemente o surgimento do fato gerador de uma obrigação tributária principal acrescentada de uma penalidade sancionatória.

A sanção aplicada como medida inibidora ao cometimento da infração tributária corresponde a uma medida de caráter disciplinar secundária em consequência ao descumprimento da norma primária. Nas palavras de Carvalho (2019):

Em síntese, a norma primária tem em sua hipótese a conotação de um fato de possível ocorrência, ao passo que a hipótese da norma secundária descreve a inobservância da conduta prescrita na consequência da primeira. E, enquanto aquela estatui direitos e deveres correlatos, esta prescreve a sanção mediante o exercício da coação estatal. A norma primária estabelece

relação jurídica de direito material (substantivo); a norma secundária, relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual).

2.3 O AUTO DE INFRAÇÃO E O INÍCIO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FISCAL

O auto de infração é o primeiro contato do fisco com o contribuinte e representa uma formalidade administrativa realizada por um agente fiscal no âmbito de suas atribuições após a identificação de alguma irregularidade ou descumprimento da legislação tributária para que o contribuinte a corrija e pague o tributo devido.

A partir desse momento surge para o contribuinte a oportunidade de se manifestar através de impugnação contra o auto de infração do fisco sobre qualquer desconformidade ou erro material sobre o lançamento e a cobrança do respectivo tributo e dar início ao processo administrativo tributário.

Feita a fiscalização e constatada infração à legislação tributária, é lavrado auto de infração, constituindo o crédito relativo ao tributo e à multa aplicada. O sujeito passivo será notificado, então, para defender-se na esfera administrativa, sendo que, apenas quando julgada sua impugnação e eventual recurso, é que se terá a constituição definitiva do crédito tributária (PAULSEN, 2017, p. 309).

2.4 CRIMES E INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Os crimes tributários estão distribuídos na lei Especial 8.137/90, lei dos crimes contra a Ordem Tributária e no Código Penal Brasileiro lei nº 2.848/40. Alguns dos crimes tipificados no Código Penal Brasileiro encontram-se também no Código Tributário Nacional – CTN. É importante diferenciar os dois institutos, crimes contra a ordem tributária de infração tributária, pois as consequências para ambos são diferentes.

Nas infrações tributárias há o descumprimento de uma obrigação pelo contribuinte que tem como consequência a aplicação de uma penalidade de multa pecuniária pelo descumprimento independentemente de ato omissivo ou comissivo do agente. Nos crimes contra a ordem tributária o descumprimento da obrigação tem como causa a prática de uma fraude, sonegação ou conluio do contribuinte que enseja além de uma penalidade pecuniária com aplicação de multa, a responsabilidade penal.

Para Barros de Carvalho (2017) as infrações tributárias têm natureza subjetiva e os crimes tributários natureza objetiva

O Código Tributário Nacional – CTN e assim todos os Códigos Tributários dos Estados e Municípios e de um modo geral a legislação tributária trazem em seus ordenamentos todas as instruções de aplicação da norma tributária principal e acessória, o descumprimento dessas instruções gera para o contribuinte uma infração da norma tributária.

Esse descumprimento pode ser somente uma infração tributária com aplicação de multa como sanção pelo descumprimento da norma e que conseqüentemente se não houver pagamento ou discordância do contribuinte por meio de impugnação o crédito tributário restará finalizado e lançado com inscrição em Dívida Ativa.

Se no Processo Administrativo Tributário e depois de todos os recursos restar comprovada a infração tributária e o não cumprimento da obrigação tributária com o pagamento, restará para o fisco o dever de inscrição do contribuinte em Dívida Ativa, sendo esta posteriormente executada em uma ação de execução fiscal promovida pelo fisco.

Após a conclusão de um processo administrativo de controle da legalidade do lançamento, caso seja mantido, no todo ou em parte, o crédito tributário, este se considera, nas palavras do CTN, “definitivamente constituído”. Deve ser feita, então, a chamada cobrança amigável, depois da qual a quantia devida deve ser inscrita em dívida ativa e executada judicialmente. Naturalmente, quantias lançadas e não impugnadas, uma vez não recolhidas em face da chamada cobrança amigável, devem ser igualmente inscritas em dívida ativa e exigidas em ação de execução fiscal (MACHADO, 2020, p. 237).

Os procedimentos fiscais de instauração do auto de infração seguem a legislação de cada unidade federativa. Cada ente político estabelece o processo administrativo-fiscal relativo aos tributos que administra. Em âmbito federal de acordo com o Decreto nº 70.235/1972 a instauração do auto de infração pelo agente fiscal exige o cumprimento de alguns requisitos necessários para sua formalidade sob pena de anulação como mostra os artigos abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - 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.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Entre os requisitos acima listados, destaca-se, por sua grande importância, a descrição do fato que, no entender do agente fiscal, configura infração à legislação tributária.

Segundo o doutrinador Hugo de Brito Machado (2017) a descrição do fato tido como infração a legislação tributária deve ser objetiva, clara e mais completa possível, ao passo que o contribuinte possa saber de que realmente está sendo acusado, pois, se não for assim, não terá condições para o exercício da plena defesa que lhe assegura a Constituição Federal.

O contribuinte autuado deve ser cientificado da lavratura do auto de infração. Sua assinatura, no entanto, não significa aceitação/concordância do contido no auto a ele imputado, nem a recusa de assinar pode ser tida como infração, ou qualquer forma de majoração de penalidades. Os prazos para pagamento ou defesa administrativas, contam-se a partir da ciência do auto de infração.

Por fim, ressalta-se que o auto de infração, preenchendo os requisitos legais, caracteriza lançamento tributário de ofício realizada pela Autoridade Fiscal – lembrando que só ocorrerá o lançamento a partir da ciência do contribuinte autuado.

A esse respeito, destaca CARVALHO (2017):

“Mas é preciso dizer que por “auto de infração” se entende também um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário. Trata-se, igualmente, de uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. Por força da eficácia jurídica, que é propriedade de fatos, o conseqüente dessa norma, que poderemos nominar de “sancionatória”, estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito ativo é a entidade tributante, o sujeito passivo é o

autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de penalidade”.

3. METODOLOGIA

Foi utilizado o método de pesquisa descritiva dedutivo, com a finalidade de analisar e compreender o funcionamento do Processo Administrativo Fiscal – PAF, enquanto processo administrativo e como objeto de estudo as suas funções e características principais, através de conhecimentos e valores em termos de uso prático com a finalidade de apresentar os seus objetivos práticos.

A metodologia é o conjunto das atividades de forma sistemática e racional que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, servindo-se de conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista para a elaboração de um trabalho científico. Portanto, mais do que uma exigência formal, a metodologia é um conjunto de técnicas e processos empregados que deve auxiliar o pesquisador na busca do conhecimento científico. (Almeida, 2019).

O presente artigo científico buscou como fonte de pesquisa a bibliográfica, desenvolvendo estudos e pesquisa na legislação relacionada ao objeto de estudo e aprofundando a base teórica na doutrina relacionada ao tema em comento. Quanto aos procedimentos adotados neste estudo, a pesquisa é classificada como bibliográfica, baseada na legislação referente aplicada e aprofundada na doutrina. Nesse sentido, é possível concluir que os resultados encontrados foram capazes de trazer utilidades e explicações para uso do Processo Administrativo Fiscal enquanto solução em litígios de auto de infração tributário.

4. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O Processo Administrativo tem disposição e garantia Constitucional, conforme artigo 5º, LV da CF/88 e segue a lei 9784/1999, específica em âmbito federal. O processo administrativo tributário é amplamente desenvolvido em todas as esferas de tributação para solucionar questões materiais de ocorrência do fato gerador do tributo.

O Processo Administrativo Tributário – PAT consiste em um conjunto de atos administrativos destinados à aplicação das normas materiais de Direito Tributário às relações jurídicas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesta primeira relação, a oposição entre o contribuinte ou responsável, sujeito passivo da obrigação tributária e o fisco, se configura pelo lançamento e não pagamento de um tributo ou o descumprimento de uma obrigação acessória ou ainda multa sancionatória pelo descumprimento de tais obrigações principal e/ou acessória.

Cabe ressaltar que nesta etapa do PAF o contribuinte pode alegar todos os meios de prova em direito admitidos, porém o ônus da prova no primeiro momento é da Fazenda Pública conforme o dispositivo do Decreto Federal nº 70.235/1972 em seu art. 9º “A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Bem como menciona e confirma MACHADO:

Desse modo, caso seja efetuado um lançamento tributário contra determinado cidadão, e esse lançamento não contiver, em sua fundamentação, a narração detalhada dos fatos, acompanhada dos elementos comprobatórios da ocorrência dos mesmos, o cidadão não precisará provar que tais fatos “não ocorreram”. Bastará demonstrar, para o sucesso de sua impugnação, que o ato impugnado é nulo por falta de fundamentação, ou que os fatos narrados nessa fundamentação não foram devidamente comprovados (MACHADO, 2020, p. 184).

Nos casos específicos de dúvidas quanto a interpretação da legislação tributária ou procedimentos fiscais cabe ao contribuinte consultar o fisco antes mesmo do início do PAT. O contribuinte pode, se desejar, pedir alguns esclarecimentos através de um instituto chamado de consulta fiscal.

A consulta fiscal é necessária para que sejam esclarecidas as dúvidas quanto a interpretação da legislação tributária, de modo que o contribuinte apresente sua consulta, solicitando que a autoridade fazendária competente esclareça e oriente o contribuinte a seguir a medida correta de aplicação da legislação tributária e isso já garante a suspensão de qualquer valor de juros ou multas decorrente de um fato que não estava devidamente esclarecido na legislação para o contribuinte. Conforme art. 161, § 2º do Código tributário Nacional – CTN que assim dispõe:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da

imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Reforçando a interpretação do CTN é o que diz MACHADO:

O que importa é que a consulta é processo que tem por finalidade sanar um estado de incerteza por parte do consultante quanto ao enquadramento jurídico-tributário que a Administração entende pertinente a determinado fato. A dúvida pode residir na presença de uma lacuna, na existência de normas aparentemente contraditórias, no surgimento de dispositivos novos etc (MACHADO, 2020, p. 260).

A consulta pode ser feita diante de um caso prático, em andamento, como diante de uma hipótese formulada pelo contribuinte, desde que não seja uma manobra ilícita para protelar o cumprimento da legislação. O objetivo da consulta administrativa é poder ajudar aquele contribuinte que se encontra de ante de uma situação de dúvidas e que a comunicação direta com o fisco pode lhe trazer informações seguras e necessárias, a partir da interpretação e aplicação correta da legislação tributária ou até mesmo evitar um conseqüente auto de infração gerado muitas vezes por desconhecimento da correta aplicação da legislação.

A propósito, vale ressaltar que o Poder Judiciário não se eximirá de apreciar qualquer questão envolvendo lesão ou ameaça a direitos, conforme art. 5º, XXXV da CF/1988. Neste caso, caso a consulta seja desfavorável ao contribuinte e entendendo este a violação de direito, cabe impugnação judicial através de Mandado de Segurança

Após notificação ao contribuinte do auto de infração começa o prazo para defesa que será de 30 dias contados do seu recebimento e terá início a fase litigiosa que será composta de impugnação, instrução e recursos. Apresentada tempestivamente a impugnação pelo contribuinte, considera-se instaurado a fase litigiosa do Processo Administrativo fiscal e suspensa a exigibilidade do crédito tributário, conforme estabelecido pelo art. 151, III do CTN.

Passado o prazo de defesa, preclui para o contribuinte o direito de responder administrativamente ao auto de infração e estará sujeito a ação de execução fiscal nos termos da lei nº 6830/80. Nesse sentido afirma PALSEN 2017:

Não apresentada impugnação tempestivamente, preclui o direito do contribuinte de se opor administrativamente contra a exigência tributária. Com isso, considera-se o crédito tributário definitivamente constituído. Passa a correr, então, o prazo prescricional quinquenal, nos termos do art. 174 do CTN. Nesse prazo, o Fisco deve proceder à cobrança do crédito, seja amigavelmente através de Aviso de Cobrança, seja judicialmente mediante inscrição em dívida ativa e subsequente ajuizamento de execução judicial pelo rito da Lei n. 6.830/80.

2.5 PRINCÍPIOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O PAF é um importante e necessário instrumento de defesa dos contribuintes, pois todos os direitos de defesa estão assegurados pela constituição e pela legislação tributária, assim como pelos princípios norteadores de qualquer processo judicial ou administrativo. São esses, os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Todos os princípios que norteiam as atividades do Estado como a justiça, a legalidade a segurança, a isonomia, a proporcionalidade e a razoabilidade são também amplamente norteadores do processo administrativo tributário.

De acordo com MACHADO 2020, é importante destacar no processo administrativo tributário o importante princípio da utilidade do processo administrativo. Este princípio é mais uma garantia de que todo processo administrativo deve ser amplamente respeitado, sem que o contribuinte sofra qualquer tipo de dano ou coação pelo fisco. É o que destaca o autor: “não se pode admitir que, antes de concluído o processo, uma das partes envolvida sofra dano de tal ordem que a decisão a ser finalmente proferida perca a sua finalidade”.

Por isso a importância do processo administrativo como importante instrumento de defesa dos contribuintes. A importância se dá pelo fato de que o contribuinte tem todos os direitos de discutir previamente a legalidade da cobrança do crédito tributário cobrado em auto de infração antes de ser finalizado e lançado em Dívida ativa e cobrado em ação de execução fiscal, sem a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro, onde na via Judicial a discussão do crédito só seria possível se o contribuinte garantir em juízo do valor do crédito tributário lançado.

4. CONCLUSÃO

O Processo Administrativo Tributário ou Processo Administrativo Fiscal compreende tanto uma série de atribuições do Fisco para garantir a exigibilidade do crédito como uma garantia constitucional do contribuinte para se defender de alguma irregularidade ou arbitrariedade do fisco, onde tanto no processo administrativo, quanto no processo judicial, são assegurados o direito de ampla defesa e o contraditório, bem como todos os meios legais necessários para que se prove o direito do acusado se inocentar, conforme art. 5º, LV da Constituição Federal.

Neste sentido, o PAT é uma ferramenta de solução de litígios e/ou conflitos mais rápida e menos onerosa para o contribuinte e para o fisco e tem como objetivo o controle do ato administrativo do lançamento e a liquidação do crédito tributário.

Conclui-se que o conflito de ordem tributária começa no âmbito administrativo fiscal e se não houver solução favorável ao contribuinte, depois de esgotadas todas as formas de recursos administrativos, poderá ainda ser levado a apreciação do Judiciário. E isso acaba se tornando um benefício extra aos contribuintes que se sentirem prejudicados com as decisões de âmbito administrativo. O importante é que exista de fato uma comunicação entre os sujeitos da obrigação tributária e que as infrações tributárias não se tornem uma barreira entre fisco e contribuinte, pois em muitas das vezes podem ser resolvidas através de um PAT, sem ônus e sem custas processuais.

Por fim, o escopo desse trabalho teve como objetivo analisar a importância do processo administrativo tributário como instrumento de solução em litígios de auto de infração tributária e sua ampla garantia constitucional e legal, através dos princípios constitucionais e da doutrina aplicada. Conclui-se que cabe ao contribuinte não se eximir das suas obrigações e responsabilidades tributárias, de modo a cometer infração ou ações fraudulentas, tipificadas como crimes e sujeitas a responsabilidade penal. Além do mais, no Processo Administrativo Tributário há oportunidade para a impugnação de autos de infração e eventuais arbitrariedades cometidas pelo Fisco.

REFERÊNCIAS

- _____. Constituição Federal. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 10 jan. 2022.
- _____. Decreto Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 08 fev. 2022.
- _____. Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 15 jan.2022.
- _____. Lei n. 6830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm Acesso em: 08 fev. 2022.
- _____. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm Acesso em: 08 fev. 2022.
- _____. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm Acesso em: 06 fev. 2022.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. rev. atual e ampl. – Salvador - ed. Juspodivm, 2017.
- ALMEIDA, Yara Pinheiro. A IMPORTÂNCIA DO CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS) PARA TRIBUTAÇÃO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NA ÁREA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL: UM ESTUDO NO IMPACTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 2019. 15 fls. Artigo Científico (Especialização) – Unifametro, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, 10ª ed. P.502

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 14 dez. 2021.

Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 8.ed.– São Paulo: Saraiva, 2017.

Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 12. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.

Segundo, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.