

Processo ou procedimento administrativo tributário

Abel Henrique Ferreira*

Resumo: A discussão administrativa, hoje um direito constitucional do cidadão, é um processo ou um procedimento administrativo tributário? Essa aparente controvérsia é o objeto do presente estudo. Analisaremos as interpretações de processualistas, administrativistas e tributaristas que estudaram a matéria, com o objetivo de colhermos subsídios para sabermos e entendermos as controvérsias e as incontrovérsias sobre a temática em estudo. O nome dado à discussão administrativa é muito importante para o aprofundamento da discussão tributária, na órbita do Poder Executivo, uma vez que a Constituição Federal dá ao cidadão o direito à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo. No decorrer do estudo, veremos se o termo "processo" é de uso exclusivo do Poder Judiciário ou se pode também ser utilizado pelo Poder Executivo nas discussões administrativas.

Palavras-chave: Tributário. Processo. Procedimento. Administrativo. Contencioso.

Introdução

O processo administrativo brasileiro, hoje um direito constitucional do cidadão, abrangendo o direito à ampla defesa e ao contraditório, além do devido processo legal, continua muito controverso. O fato de o processo administrativo ter sido guindado ao "status" de norma constitucional, objetivamente, não lhe acrescentou muita coisa nesses 21 anos que se passaram desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. O processo administrativo continua sendo uma simples opção para o cidadão, que faz uso dele se quiser, não sendo obrigado a discutir a matéria em conflito primeiramente na esfera administrativa.

Uma das controvérsias ainda existente é o nome do instrumento a ser utilizado na via administrativa na busca dos direitos do administrado, se é processo administrativo tributário ou se é procedimento administrativo tributário. Essa controvérsia será o objeto da discussão que empreenderemos no presente artigo. Analisaremos a

* Mestre em Direito do Estado pela PUCRS. Professor de Direito Tributário e de Direito Social e do Trabalho da Faculdade São Judas Tadeu. Defensor junto ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF/RS. Membro Efetivo da FESDT.

doutrina para saber se é correto chamarmos a discussão tributária ocorrida na esfera administrativa de processo ou procedimento administrativo tributário. Sabemos de antemão que parte da doutrina defende que o termo "processo" é de uso exclusivo dos conflitos dirimidos pelo Poder Judiciário, que é o Poder que detém a competência jurisdicional judicial. Outros doutrinadores defendem que o termo "processo" não é de uso exclusivo do Judiciário, podendo ser utilizado pelo Poder Executivo e também pelo Poder Legislativo. Veremos também o entendimento de alguns autores que defendem a ideia de que a discussão administrativa é um processo, mas para alguns se inicia apenas quando da impugnação ou da contestação do sujeito passivo. Outros ainda defendem que o processo administrativo tributário é dividido em duas etapas: uma a do lançamento do crédito tributário e outra a da discussão existente entre o administrado e a Administração. Por fim, faremos algumas considerações, realçando o entendimento que tivemos sobre a matéria.

1 Interpretação dos termos *processo* e *procedimento* no Direito Processual Civil

No âmbito do processo civil, é pacífico o uso e o significado das palavras processo e procedimento. Já na esfera administrativa e tributária, os operadores do direito divergem no uso e significado destas palavras.

Para Ovídio Baptista,¹ "processo (*processus*, do verbo *procedere*) significa avançar, caminhar em direção a um fim. Todo o processo, portanto, envolve a ideia de temporalidade, de um desenvolver-se temporalmente, a partir de um ponto inicial até atingir o fim desejado". Acrescenta, ainda, Ovídio Baptista que a palavra processo está ligada à ideia de processo judicial.

Pontes de Miranda² conceitua processo como sendo um andar para frente, algo que é dinâmico, pressupõe movimento, não se referindo obrigatoriamente a algum fim, tais como os processos químicos e biológicos, onde o fim não aparece. O autor entende que processo, no sentido jurídico, é uma "série de ações humanas, que entre si se prendem, para atingir determinado fim, que é a prestação jurisdicional, administrativa ou legislativa pelo Estado, ou – mais largamente – por entidade jurídica".

Pontes de Miranda defende que a palavra processo não é de uso exclusivo do Poder Judiciário quando da solução de conflitos de interesses entre litigantes. Esse grande mestre³ é defensor de que o termo processo também possa ser utilizado pelo Poder Executivo, "para realização do direito administrativo perante autoridades administrativas".

¹ SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: RT, 2001. v. 1, p. 13.

² MIRANDA, Pontes de. *Tratado das Ações*. Campinas: Boockseller, 1998. t. 1, p. 297.

³ Id. p. 299.

Moacyr Amaral Santos⁴ concorda com Pontes de Miranda, afirmando que processo, no sentido jurídico, é uma operação entremeada de atos complexos, coordenados, com o objetivo de atingir um fim, que é a solução de um conflito de interesses.

Chiovenda,⁵ dentro da mesma ideia dos juristas anteriores, nos ensina que Processo Civil "é o complexo dos atos coordenados ao objetivo geral da atuação da vontade da lei (com respeito a um bem que se pretende garantido por ela), por parte dos órgãos de jurisdição ordinária". Diz, ainda, Chiovenda⁶ que processo é uma sucessão de atos vinculados pelo objetivo comum da atuação da vontade da lei, procedendo ordenadamente para a consecução desse objetivo.

Os processualistas são unânimes em definir o processo como um conjunto de atos integrados em si, com o objetivo comum de solucionar os conflitos de interesses, dizendo o direito às partes.

O Código de Processo Civil trata como processo as ações concernentes à cognição, à execução e às cautelares, e como procedimento as formas de desenvolvimento de cada um desses processos, que podem ocorrer através de procedimentos comuns ou ordinários, ou procedimentos especiais. Processo é o todo através do qual o cidadão buscará os seus direitos perante o Poder Judiciário. Os procedimentos são as formas diversas de movimentação de cada processo do início até o fim.

O procedimento comum ou ordinário é a forma geral utilizada para resolver as lides processuais. Já os procedimentos sumários e os especiais são formas diferentes, utilizadas para a resolução de determinados processos que exigem um tratamento diferenciado, em razão de valores ou de fatos simples ou complexos que determinam tal diferenciação.

Cândido Dinamarco,⁷ analisando de forma ampla sobre a possibilidade de termos uma teoria geral do processo, faz uma diferença entre processo jurisdicional e não jurisdicional. No primeiro insere-se o processo civil e o penal. No segundo insere-se o processo administrativo e o processo legislativo. Para o mesmo autor,⁸ não é cabível a posição de alguns processualistas em relação ao uso da palavra processo, só para os casos onde houver discussão de conflitos de interesses no Judiciário, taxando as discussões administrativas de meros procedimentos, "como se o processo não fosse antes de tudo e substancialmente, um procedimento".

Dinamarco⁹ faz justiça aos administrativistas e tributaristas, onde podemos incluir Bacelar Filho, Alberto Xavier e James Marins entre outros, que de forma muito

⁴ SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de Direito Processual Civil*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 1, p. 12. Para Moacyr Amaral, "Nenhuma palavra melhor explicaria tal operação que processo, que vem de 'procedere' uma palavra composta de 'pro' - para diante, e 'cadere' - cair, caminhar, um pé levando o outro para a frente. Os atos processuais se sucedem uns aos outros, encaminhados para um fim - a composição da lide".

⁵ CHIOVENDA Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. 12. ed. Campinas: Boockseller, 2000. v. 1, p. 56.

⁶ Id., *ibid.*, p. 72.

⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 65.

⁸ Id., *ibid.*, p. 70.

⁹ Id., *ibid.*, p. 70.

clara definiram o processo como sendo o procedimento em que existe a participação dos sujeitos interessados, ou seja, dos que receberão a eficácia direta do ato final esperado. Salienta o autor que esse é o conceito de processo na ciência moderna, e que é alvo de crescente aceitação na doutrina dos processualistas.

A convergência de entendimento existente entre os processualistas sobre o significado das palavras processo e procedimento não existe na esfera administrativa e tributária. Embora a Constituição Federal de 1988 tenha consolidado a expressão 'processo administrativo' para denominar o instrumento onde se desenvolverá a discussão dos conflitos administrativos, essa continua a sofrer críticas de parte da doutrina. Entre os doutrinadores não existe consenso sobre o uso dos termos processo e procedimento.

2 Interpretação dos termos processos e procedimento no direito administrativo e tributário

Antes da Constituição de 1988, a maioria dos doutrinadores entendia que o nome correto da atividade de discussão na esfera administrativa era procedimento e não processo. Para doutrinadores como Ulhôa Canto, Dejalma de Campos,¹⁰ Geraldo Ataliba,¹¹ Carlos Ari Sundfeld¹² e Paulo de Barros Carvalho, a palavra processo é destinada apenas às discussões realizadas no Poder Judiciário. Assim sendo, para haver processo, deveria haver discussão de conflitos na esfera judicial, e não na esfera administrativa.

Paulo de Barros Carvalho¹³ defende que, tecnicamente, o nome correto para a discussão dos atos administrativos tributários na esfera administrativa é *procedimento*, e não processo. O termo processo só deve ser utilizado no caso de discussões travadas no Poder Judiciário, que têm jurisdição judicial. Para Paulo de Barros, acompanhando o entendimento de Agustin A. Gordillo, a palavra processo é sinô-

¹⁰ CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Atlas, 1993. p. 27.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, p. 118-132, out./dez. 1988, p. 119. Ataliba, acatando posições do Prof. Carlos Ari Sundfeld que: "Sugere que se generalize a convenção de chamar de processo o que se desenvolve no âmbito do Poder Judiciário, por razões práticas e teóricas de grande alcance e significado". Geraldo Ataliba adota a posição do mencionado professor, adotando o termo procedimento administrativo para as discussões realizadas dentro do Poder Executivo.

¹² SUNDFELD, Carlos Ari. Processo e procedimento administrativo no Brasil. In: _____; MUÑOZ, Guillermo Andrés. *As leis de processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 17-36. Carlos Ary tratou do tema processo e procedimento administrativo, abordando a evolução do estudo do processo administrativo, demonstrando a mudança no seu entendimento de que as decisões na esfera administrativa eram resolvidas através de "procedimento administrativo". Carlos Ary passou a se utilizar do termo Processo, alicerçado no inciso LV do art. 5º da CF/88, na jurisprudência e no estudo de diversos doutrinadores, especialmente em Lúcia Figueiredo e Odete Medauar. A mudança de entendimento não foi difícil, pois o autor já defendia que processo e procedimento tem o mesmo significado. A distinção entre processo e procedimento era apenas uma divisão metodológica, sem rigorismo técnico.

¹³ CARVALHO, Paulo Barros de. Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9/10, p. 276-294, jul./dez. 1979.

nima de juízo, e poderia levar ao equívoco de que uma decisão administrativa poderia resolver em definitivo as questões discutidas na órbita do Poder Executivo.

Carlos Ari Sundfeld¹⁴ afirma que a sua preferência pelo termo procedimento deve-se ao fato de significar uma sucessão de atos que encadeiam e que condicionam uma decisão final. O autor vai além, afirmando que o procedimento administrativo tem uma função conceitual semelhante ao processo judicial, isto é, o procedimento administrativo visa a designar a somatória de trâmites necessários ao desenvolvimento da atividade administrativa. Esse posicionamento de Carlos Ari assemelha-se ao afirmado por Marcelo Caetano,¹⁵ segundo o qual os termos processo e procedimento têm a mesma definição e, sendo assim, poderia utilizar-se de um ou de outro, sem que houvesse diferença técnica, pois ambos se originaram da palavra latina *procedere*. O autor apenas sugeriu que se utilizasse o termo procedimento para os conflitos desenvolvidos na esfera administrativa e o termo processo para os conflitos desenvolvidos na esfera judicial. Tal sugestão, pelo que se observa, não se baseia em nenhum rigorismo técnico, mas apenas em uma divisão teórica que, no seu entendimento, serviria para facilitar o estudo do processo e do procedimento.

Eduardo Domingos Bottallo,¹⁶ acompanhando o pensamento de Ulhôa Canto, de Paulo de Barros Carvalho e de outros, afirma que "dentro de um sistema normativo como é o nosso, não há como justificar-se, tecnicamente, o uso da expressão 'processo' senão quando conectada ao desempenho da função jurisdicional".

Observamos que as conclusões dos autores defensores do uso do termo *procedimento* e não do termo *processo*, na maioria das vezes, estão alicerçadas nos ensinamentos de Agustin Gordillo, grande administrativista argentino. Segundo Marcelo Caetano,¹⁷ a Argentina é um dos poucos países latinos e anglo-saxônios que utiliza o termo procedimento ao invés do termo processo.

Bottallo,¹⁸ equivocadamente, critica a falta de rigor técnico dos diplomas legais brasileiros ao citar o art. 138 do CTN, que dispõe sobre o instituto da denúncia espontânea. Tal dispositivo legal diz que não se considera espontânea a denúncia oferecida após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Bottallo afirma, ainda, que em outro momento o CTN, no art. 151, III, ao tratar da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, utiliza-se do termo *processo* e não mais procedimento.

Os ensinamentos de James Marins demonstram o equívoco de Bottallo, porque, segundo Marins, está correto o termo *procedimento* utilizado no art. 138 do CTN, uma vez que não havia sido efetuado o lançamento do crédito tributário. Marins e Alberto Xavier nos ensinam que só após a impugnação do auto de infração

¹⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, 1987, p. 65.

¹⁵ CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 509.

¹⁶ BOTTALLO Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1977. p. 52.

¹⁷ CAETANO, Marcelo. *Op. cit.*, p. 51C. O autor afirma que entre os países latinos e anglo-saxônios, só a Espanha adotou a distinção entre processo judicial e procedimento administrativo, no que foi seguida por outros países da língua espanhola como a Argentina e o Uruguai.

¹⁸ BOTTALLO Eduardo Domingos. *Op. cit.*, p. 50.

é que terá início o processo administrativo tributário. Isso demonstra ter sido correta a utilização do termo *processo* no art. 151 do CTN, pois nessa fase já teria sido feita a impugnação ao auto de infração. Assim sendo, já estava em discussão o conflito existente entre o administrado e a administração.

Para Alexandre Barros,¹⁹ a questão sobre a utilização da expressão *processo* ou *procedimento* já está sedimentada no âmbito do processo civil, mas na esfera do processo administrativo tributário ainda há diversas controvérsias. Alexandre Barros,²⁰ alicerçado nos ensinamentos de Liebman e de Frederico Marques, é do entendimento que *processo* é uma expressão a ser utilizada apenas na jurisdição judicial, com o objetivo de compor a lide, ou seja, solucionar em definitivo os conflitos existentes. Para o autor:²¹

Não se confunde processo com procedimento. Processo é o meio ou instrumento de composição da lide. Se o procedimento, como já vimos, é a marcha dos atos processuais, coordenados sob formas e ritos, o processo, por seu turno, tem significado diverso, porquanto constitui uma relação de direito que se estabelece entre seus sujeitos durante a substanciação do litígio.

Alexandre Barros é um dos poucos autores modernos que continua filiado ao pensamento predominante antes da Constituição Federal de 1988, de que só existe *processo* quando existir jurisdição judicial, onde possa ocorrer a decisão final de uma controvérsia, ou seja, possa ocorrer coisa julgada.

Cabral,²² em sua obra, faz uso do termo *processo* para se manter fiel ao constante no Decreto 70.235/72. Entende que "a palavra *processo* se reporta a uma sequência de atos para a solução de uma controvérsia", e não vê a impossibilidade de tal expressão ser empregada na esfera administrativa. *Procedimento*, para Cabral,²³ "é a maneira de agir, a maneira pela qual se prossegue a maneira de se atuar no processo".

Para Hely Lopes Meirelles,²⁴ existe diferença entre os termos *processo* e *procedimento*, pois "*Processo* é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; e *Procedimento* é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual". Afirma, ainda, o autor,²⁵ com base em ensinamentos de Franco Sobrinho, que "o que carac-

¹⁹ CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 35.

²⁰ Id., *ibid.*, p. 36. Castro afirma: "Como bem observa Liebman, representa o procedimento uma coordenação dos atos processuais em marcha, ligados entre si pela *causa finalis* do processo ou, mesmo, de uma fase deste; ostentando, destarte, índole meramente formal. Em últimas palavras, balizados nas lições de José Frederico Marques, podemos concluir dizendo que todos os atos reunidos, em razão do signo finalístico da composição do litígio segundo as regras do direito objetivo, exteriorizam-se sob a forma de procedimento".

²¹ Id., *ibid.*, p. 36.

²² CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 8.

²³ Id., *ibid.*, p. 4.

²⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. São Paulo: RT, 1990. p. 578.

²⁵ Id., *ibid.*, p. 578. Hely diz: "Afaste-se a errônea ideia de que a decisão jurisdicional ou ato de jurisdição é privativo do Judiciário. Não é assim. Todos os órgãos e Poderes têm e exercem jurisdição nos limites de sua competência institucional, quando aplicam o direito e decidem controvérsia sujeita à sua apreciação.

teriza o processo é o ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia; o que tipifica o procedimento de um processo é o modo específico do ordenamento desses atos”.

Salienta, ainda, o autor que pode haver diversos procedimentos dentro de um processo, ou seja, para haver processo, tem que haver procedimento, mas pode haver procedimento sem que haja processo. Por exemplo, o procedimento da lavratura do auto de infração (art. 142 do CTN). Uma vez efetuado o procedimento da lavratura do auto de infração ou de lançamento, poderá haver processo ou não. Para haver processo, o administrado deverá impugnar a peça fiscal, e aí estará instalada a discussão do conflito tributário entre a Fazenda Pública e o contribuinte ou responsável. Não havendo impugnação ao auto de infração, não haverá processo, e sim, procedimento administrativo. Salienta, ainda, Hely²⁶ que devemos distinguir o que realmente seja processo no âmbito administrativo, pois toda autuação interna recebe o nome de processo, tendo ou não natureza jurisdicional. Por isso, devem-se distinguir os processos propriamente ditos, como aqueles em que existe conflito de interesses entre a Administração e o administrado, dos simples expedientes, que tramitam nos órgãos administrativos sem qualquer controvérsia, como por exemplo, o “pedido de férias ou de gozo de licença-prêmio”.

Observamos que a discordância existente entre Hely Lopes Meirelles e outros doutrinadores resume-se ao que seja conflito de interesses. Paulo de Barros Carvalho e outros defendem que só o Judiciário tem jurisdição judicial e, sendo assim, para haver solução de conflito em definitivo, só esse Poder detém a competência constitucional para que a decisão faça coisa julgada. Esses doutrinadores entendem que, para haver processo administrativo, deveria haver o contencioso administrativo, e só existe contencioso dentro do Poder Judiciário, pois no Brasil a jurisdição judicial²⁷ é única. Já Hely defende que, para existir processo, não é necessário que a discussão seja travada no Judiciário, pois o processo administrativo também resolve em definitivo, na esfera administrativa, uma discussão entre o administrado e a Administração. O fato de o administrado ter o direito constitucional de acesso à justiça (art. 5º, inc. XXXV, da CF), caso a decisão administrativa não lhe tenha sido favorável, não exclui a existência do processo administrativo.

Para Marcelo Caetano, a discussão do que seja o processo se complica em virtude de haver corrente jurídica que defende a distinção teórica entre os termos processo e procedimento. Essa corrente doutrinária, segundo este autor,²⁸ afirma que:

Privativa do Judiciário é somente a decisão judicial, que faz coisa julgada em sentido formal e material, *erga omnes*. Mas a decisão judicial é espécie do gênero jurisdicional, que abrange toda decisão de controvérsia no âmbito judiciário ou administrativo” (cf., nesse sentido, Franco Sobrinho: *Introdução ao direito processual administrativo*. São Paulo: 1971. p. 163).

²⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. Op. cit., p. 579.

²⁷ Estamos utilizando o termo jurisdição judicial, levando em conta que considerável parte da doutrina que trata desta matéria entende que todas as funções do poder estatal detêm jurisdição, não só o judiciário. Sendo assim, o Executivo tem a jurisdição administrativa e o Legislativo tem a jurisdição legislativa.

²⁸ CAETANO, Marcelo. Op. cit., p. 509.

O processo traduziria uma relação substancial entre a pretensão formulada em juízo e a contestação facultada aos demandados, provocando a sentença judicial. Ao passo que o procedimento corresponderia a simples conceito formal, designando a sucessão dos atos que, segundo uma ordem preestabelecida, encaminha para a decisão final da autoridade.

Marcelo Caetano²⁹ não é favorável a essa diferenciação que vincula o termo processo apenas aos casos de discussões judiciais e o termo procedimento aos casos de controvérsias na esfera administrativa. Afirma que o Código de Processo Civil brasileiro, de 1973, consagrou a diferença entre processo e procedimento, *mas tal diferenciação fica resumida ao âmbito da lei processual civil*. Para esse autor, a origem da palavra processo e procedimento vêm do verbo latino *procedere*, que significa andar para frente, avançar. Conclui afirmando que as expressões processo ou procedimento significam a mesma coisa, ou seja, "são uma sucessão ordenada de formalidades preestabelecidas tendente à formação ou à execução da decisão de um órgão de uma pessoa jurídica de direito público".

Marcelo Caetano prefere manter a terminologia clássica utilizada pelo sistema jurídico português, classificando o processo em contencioso e gracioso, e admitindo que em uma ou outra forma eles podem ser judiciais ou administrativos. Em Portugal, a *divisão existente não é entre processo e procedimento*, pois, como afirmou Marcelo Caetano, ambos os termos significam a mesma coisa, mas sim entre processo tributário gracioso e processo tributário contencioso.³⁰

Bandeira de Mello,³¹ seguindo o entendimento de Marcelo Caetano, entende que não existe diferença entre processo administrativo e procedimento administrativo. Define "processo" como sendo "uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo". Para o autor, não há dúvida de que o termo mais adotado pelo direito administrativo é procedimento e de que o termo processo é, no Brasil, reservado aos casos em que exista o contencioso a ser resolvido em "julgamento administrativo", como ocorre nos casos de "processo tributário administrativo" e de "processo disciplinar de servidores". Diz ainda Bandeira de Mello:³² "Não é caso de armar-se um 'cavalo de batalha' em torno de rótulos. Sem embargo, cremos que a terminologia mais adequada para designar o objeto em causa é 'processo', sendo 'procedimento' a modalidade ritual de cada processo".

²⁹ Id., *ibid.*, p. 510.

³⁰ SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. *Código de Processo Tributário: comentado e anotado*. 4. ed. Coimbra/Portugal: Almedina, 1998. p. 23. Os autores explicam que "O processo tributário gracioso, de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração Financeira aplica a norma tributária ao caso concreto; e o processo tributário contencioso, que decorre perante autoridades jurisdicionais".

³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 417-418. O autor entende que, havendo conflito de interesses, o nome a ser utilizado é processo e não procedimento.

³² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 418.

Bandeira de Mello,³³ ao analisar o tema em discussão, traz a obra do austríaco Merkel, que, já em 1927, entendia que o correto era a utilização do termo processo, pois tal termo não era de uso exclusivo da função jurisdicional, podendo ocorrer na presença da Lei, da sentença e do ato administrativo, ou seja, "o processo por sua natureza pode dar-se em todas as funções estatais". Segundo Bandeira de Mello,³⁴ o próprio Camelutti entendia que a expressão processo não era privativa da função jurisdicional, podendo também ser utilizada pelas funções legislativa e administrativa.

De outra parte, Bacelar Filho³⁵ nos dá um novo enfoque sobre o que sejam processo e procedimento administrativo. Para ele, procedimentos são os atos predefinidos, praticados pela Administração, alicerçados pela legislação, de modo que os administrados, em um Estado Democrático de Direito, possam saber antecipadamente a forma de atuar da Administração e como deverão agir em cada caso concreto. Para o autor, o processo administrativo só ocorre em casos em que o cidadão tem competência legal para atuar diretamente no conflito existente entre ele e o Estado. Ou seja, para haver processo, deverá haver o contraditório, de modo que o destinatário da ação administrativa possa influir na decisão final dada ao caso. Assim sendo, quando não há participação direta do administrado no procedimento administrativo, não existe processo, pois para este existir é necessário que haja um conflito dele com a Administração, e que ele possa intervir através de amplo contraditório, de modo a influir na solução do litígio e na decisão final da Administração.

Dentro dessa mesma linha de pensamento, que entendemos ser a mais moderna, e que diferencia o procedimento do processo administrativo pela existência de conflito ou não, e pela participação do cidadão na decisão final do caso concreto, nós encontramos James Marrins.³⁶ Este, ao analisar o que seja processo administrativo tributário, nos ensina que, para existir processo, é necessário que haja procedimento, mas o contrário não é verdadeiro, pois podemos ter procedimento sem termos processo. Dentro do estudo do direito tributário, o autor afirma que até a lavratura do Auto de Infração (ou de lançamento) só há procedimentos administrativos, pois o administrado não participa diretamente da decisão de lançar ou não o crédito tributário, uma vez que tal atividade é um procedimento administrativo vinculado (art. 142 do CTN). Nesse caso, só haverá processo administrativo se o contribuinte entender que foi equivocado o procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário e entrar com a impugnação ao auto de infração. James Marins³⁷ afir-

³³ Id., *ibid.*, p. 419.

³⁴ Id., *ibid.*, p. 420.

³⁵ BACELAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 134. O autor diz: "Por outro lado, isto não implica dizer que todo procedimento administrativo, em um Estado Democrático de Direito, deva garantir a participação do interessado. A processualização não atinge todo o exercício de competência administrativa. Contudo, a institucionalização desta exigência pelo sistema jurídico permite graduar a extensão democrática do Estado".

³⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. Op. cit., p. 156-157.

³⁷ MARINS James. Op. cit., p. 264. O autor afirma: "A impugnação formaliza a existência da lide tributária, no âmbito administrativo (conflito de interesses entre a Fazenda Pública e o contribuinte, deduzido administrativamente) e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em

ma que é com a impugnação ao lançamento do crédito tributário que será iniciado o processo administrativo tributário, no qual o contribuinte terá direito ao contraditório e à ampla defesa, o que lhe é assegurado pelo inciso LV do art. 5º da Constituição Federal de 1988. Com a impugnação, haverá a formalização do conflito entre Administração e administrado, e este terá condições de influir na decisão final através do processo administrativo tributário. Diz também James Marins³⁸ que de nada adianta querermos, em nível de doutrina, discutir se o correto é chamarmos a atividade de discussão administrativa na esfera do Executivo, de processo ou procedimento administrativo, se a Lei Maior já definiu que o termo a ser utilizado é *processo administrativo e não procedimento administrativo*. Sendo assim, devemos deixar que este último termo seja utilizado para os casos onde não exista conflito entre o administrado e a Administração.

Alberto Xavier³⁹ também é favorável a que a processualidade discutida no âmbito da Administração seja chamada de processo administrativo tributário, e não de procedimento administrativo. Para ele, o procedimento administrativo existe até a lavratura do Auto de Infração, pois, com a impugnação do contribuinte ao lançamento fiscal, nasce a fase processual. Ou seja, passamos a ter um processo administrativo tributário que servirá para resolver, em nível administrativo, a discussão existente entre o administrado e a Administração. Tal posição também é adotada por James Marins.

Alberto Xavier, ao analisar a evolução dos mecanismos de autocontrole no âmbito do Poder Executivo, com o objetivo de subtrair do judiciário o controle dos atos administrativos, elencou três fases, salientando que somente a terceira⁴⁰ é que caracteriza o contencioso administrativo em sentido próprio. Ou seja, é criado órgão imparcial, de natureza jurisdicional, fora do Poder Judiciário. Daí, concluímos que, no entendimento de Alberto Xavier, não existe contencioso administrativo no pro-

processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do *procedural due process*".

³⁸ Id., *ibid.*, p. 157. O autor afirma que "há processo sem jurisdição (o que realmente não existe é processo civil sem jurisdição) e, aliás, em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência da cristalização histórica e legal de instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da aplicação do princípio do *due process of law* nas contendas deduzidas perante a Administração".

³⁹ XAVIER, Alberto. Do Lançamento *Teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. p. 118. O autor afirma: "É certo que desde sempre se reconheceu a existência de um procedimento tributário. Mas, por discutíveis preconceitos doutrinários, contrapôs-se esta noção à de processo judicial tributário, que designaria apenas o que decorre perante autoridades jurisdicionais e ainda à de processo administrativo tributário, de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração, sendo caso disso, reaprecia, sob impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado, através de um procedimento regido pelo princípio do contraditório (e daí a alusão a um 'processo contencioso')".

⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 278. O autor afirma que "numa primeira fase, o julgamento dos recursos contra os atos da Administração competia a órgãos da Administração ativa - era o sistema do administrador-juiz; numa segunda fase, esse julgamento cabia à Administração consultiva, mas a sua eficácia dependia ainda de homologação da Administração ativa - era o sistema de justiça reservada; enfim numa terceira fase, o julgamento definitivo passa a caber a órgãos reputados imparciais, de natureza jurisdicional, mas integrados no Poder Executivo e não no Poder Judicial - é o sistema de justiça delegada".

cesso administrativo tributário brasileiro, uma vez que os Tribunais ou Conselhos Administrativos em funcionamento no País não têm jurisdição judicial, isto é, não têm competência para fazer coisa julgada, competência esta que é exclusiva do Judiciário.

Odete Medauar,⁴¹ após exaustivo estudo sobre a processualidade no Direito Administrativo, alterou sua posição anterior,⁴² concluindo que a processualidade administrativa deve ser chamada de processo e não de procedimento administrativo. Ela entende que se deve acolher a processualidade ampla, associada a qualquer poder estatal. A autora,⁴³ assim como Merkel, Hely, Chiovenda, Bandeira de Mello, Bacelar Filho, James Marins e Alberto Xavier, concluiu que a expressão processo não é privativa da função jurisdicional, podendo, assim, ser utilizada na função administrativa e na função legislativa. Medauar discorda de James Marins e de Bandeira de Mello ao afirmar que não podemos comparar processo administrativo com contencioso administrativo. Para a doutrinadora,⁴⁴ o contencioso administrativo presume a existência de jurisdição judicial, ou seja, deve haver coisa julgada. Já o processo administrativo independe de ter jurisdição judicial ou não.

Para Hugo de Brito Machado,⁴⁵ que diverge dos doutrinadores antes mencionados, o processo administrativo tributário divide-se em duas partes: a primeira fase é a do lançamento do crédito tributário, e a segunda é a da impugnação do auto de infração. Esse também é o entendimento de Fábio Leopoldo,⁴⁶ o qual afirma que o processo administrativo tributário apresenta duas fases distintas: a primeira é a da lavratura do auto de infração, e a segunda é a contestativa, onde o contribuinte, através da impugnação, reage contra o ato da Administração. Esses autores defendem que não existe a fase do procedimento administrativo do lançamento, e sim, a primeira fase do processo.

Tal posição pode não estar errada, mas no nosso entendimento não é a mais correta. A doutrina mais moderna divide a atuação administrativa em duas fases: do procedimento administrativo do lançamento e do processo administrativo tributário.

⁴¹ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: RT, 1993. p. 41.

⁴² Id., *ibid.*, p. 41. A autora afirma: "Em trabalho anterior, *O direito administrativo em evolução*, empregamos o termo procedimento; naquele trabalho, de natureza precipuamente metodológica, a matéria foi tratada de modo pouco aprofundado, pois o objetivo era assinalar a tendência contemporânea do direito administrativo e atenção atual para um tema ausente da dogmática clássica desse ramo. O exame mais aprofundado do assunto levou a qualificá-lo como processo administrativo".

⁴³ Id., *ibid.*, p. 41. Para a autora, "Em decorrência, há processo jurisdicional, processo legislativo, processo administrativo; ou seja, o processo recebe a adjetivação provinda do poder ou função de que é instrumento. A adjetivação, dessa forma, permite especificar a que âmbito de atividade estatal se refere determinado processo".

⁴⁴ Id., *ibid.*, p. 45. A autora afirma: "Na acepção atual, contencioso administrativo designa um sistema em que existe uma jurisdição autônoma, independente da Administração e da jurisdição comum, para decidir os litígios referentes à Administração Pública em Geral. Adotam o contencioso administrativo numa versão completa, a França, Alemanha, Portugal e Suécia; numa versão incompleta, a Itália e a Bélgica".

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 344-346.

⁴⁶ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 271.

O Código Tributário Nacional, nos artigos 138 e 142, chama a fase do lançamento do crédito tributário de procedimento, e, no art. 151 do CTN, chama de processo as operações ocorridas após a impugnação do auto de infração. Por esse motivo, e levando em conta os ensinamentos de Bandeira de Mello, Bacellar Filho, James Marins e outros, filiamo-nos à tese da existência de procedimento administrativo até a lavratura da peça fiscal e de processo administrativo⁴⁷ após a impugnação ao auto de infração, pois só nessa fase se abre a discussão de controvérsias entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

Alicerçados nos ensinamentos de James Marins, podemos afirmar que o chamado processo tributário gracioso, adotado pelo sistema jurídico português, seria, aqui no Brasil, o nosso chamado procedimento administrativo de lançamento, ou seja, os atos praticados pelo fisco para levantar e efetuar o lançamento do crédito tributário, atos esses vinculados, de acordo com o art. 142 do CTN. A diferença é que, segundo Alberto Xavier,⁴⁸ no processo administrativo gracioso, existe a obediência ao princípio do contraditório, e James Marins é do entendimento de que o contraditório existe apenas após impugnação do auto de infração, e não na fase do procedimento. A experiência nos mostra que essa divergência existente entre esses dois grandes doutrinadores é mínima, pois, realmente, na fase de preparação para o lançamento do crédito tributário, existe um 'contraditório mínimo' entre o fisco e o contribuinte, uma vez que ao auditor fiscal só interessa efetuar o auto de infração sobre valores realmente devidos, dentro do princípio da legalidade, e não sobre valores obtidos de forma equivocada ou arbitrária. Mas é, também, verdade que os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa só serão utilizados integralmente quando da instalação do processo administrativo tributário, que será iniciado com a impugnação efetuada pelo contribuinte. O próprio Alberto Xavier,⁴⁹ em obra mais recente, reconhece que o contraditório existente dentro do procedimento administrativo do lançamento é um contraditório enfraquecido.

Em tempos atuais, os posicionamentos de Alexandre Barros, Paulo de Barros Carvalho e outros são minoria, pois hoje, no Brasil, já se visualiza a existência de processo⁵⁰ não só no Judiciário, mas também no Executivo e no Legislativo.

⁴⁷ Conscientes dos ensinamentos de Marcelo Caetano e de Bandeira da Mello que nos ensinam que as expressões procedimento e processo tem o mesmo significado, entendemos correta a definição do CTN e da Constituição Federal, acompanhando o pensamento de James Marins e de outros.

⁴⁸ SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. *Código de Processo Tributário: comentado e anotado*. 4. ed. Coimbra/Portugal: Almedina, 1998. p. 24. Os autores assim nos ensinam: "O processo tributário gracioso 'tem por fim a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributáveis; nele os particulares intervêm na produção das provas, no cumprimento de um dever de colaboração; é conduzido pela Administração Fiscal que nele enverga as roupagens de órgão de justiça e de parte imparcial; desenvolve-se segundo um princípio do contraditório; e culmina com a prática de um ato estritamente vinculado, que traduz um juízo substantivo de aplicação da lei em muitos pontos semelhante à sentença de um tribunal'" (XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do ato tributário*. p. 394-395).

⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do Processo Tributário*. Op. cit., p. 168.

⁵⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 131. O autor nos define Processo Tributário como sendo o "Meio de composição de litígio ou instrumento de declaração

Esse tema, aparentemente simples, tem sido objeto de discussões acaloradas, devido aos diversos entendimentos do que seja processo e do que seja procedimento. Autores como Marcelo Caetano entendem que tal diferenciação é equivocada, pois os dois termos têm origem no vocábulo latino *procedere* e significam a mesma coisa. Afirma, ainda, que a maioria dos países de origem latina e anglo-saxônica utiliza o termo processo. Apenas a Espanha e outros países de língua espanhola, tais como a Argentina e o Uruguai, usam o termo procedimento. Daí se explica o fato do administrativista argentino Agustin Gordillo optar pelo termo procedimento. Paulo de Barros Carvalho e Alexandre Barros, acompanhando o pensamento de Gordillo, entendem que o termo processo deve ser de uso exclusivo do Judiciário, pois só ele faz coisa julgada, só ele decide a lide de forma definitiva. Outros, como Hely, Bandeira de Mello, James Marins, Alberto Xavier, Bacelar Filho, defendem a utilização do termo "processo" para denominar a discussão administrativa que busca a solução de conflitos entre o administrado e a Administração, pois entendem que a expressão "processo" não é exclusiva da função jurisdicional judicial.

Considerações finais

Após observarmos as diversas teses apresentadas por alguns dos melhores doutrinadores, que defendem a utilização dos termos *proceso* ou *procedimento* na esfera administrativa, quando há discussão dos conflitos entre administrado e Administração, filiamo-nos ao grupo de doutrinadores que defendem a existência de um *proceso administrativo tributário*, que inicia com a impugnação do lançamento do crédito tributário, mesmo conscientes de que a jurisdição judicial, no Brasil, é única e pertence ao Poder Judiciário. Também adotamos a tese de que existe contencioso e lide no processo administrativo tributário (art. 5º, LV, da CF/88), cientes de que suas decisões não fazem coisa julgada, mas fazem coisa decidida em definitivo quando a decisão for favorável total ou parcialmente ao administrado. Esse também é o entendimento de Ramón Valdés Costa⁵¹ que, embasado nos ensina-

de direitos com fulcro numa relação jurídica de direito público. Pode hospedar natureza jurídica ou judicial, conforme o palco da sua instalação. Em suma, o processo tributário, quer administrativo, quer judicial, estampa como substrato uma relação jurídica preordenada a deslindar uma testilha ou a declarar um direito. O processo não se confunde com o procedimento, que, tanto na esfera administrativa como na judicial, significa o conjunto de atos e termos escopados à obtenção de um pronunciamento conclusivo por parte da autoridade competente, conforme bem apregoam Bulow e Camelutti".

⁵¹ COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires/Argentina: Depalma, 1996. p. 285. O autor afirma: "La circunstancia de que el derecho tributario contemporáneo haya regulado el acto de determinación sobre la base de otorgar mayores garantías al contribuyente, dándole posibilidades de alegación y defensa, mediante vistas previas y recursos posteriores, lleva a Jarach a sostener que existe un 'contradictorio' y en consecuencia que 'resulta difícil, cuando ello se verifica, negar la existencia del contencioso y por lo tanto la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación'. Tal situación se plantearía incluso 'cuando la ley ofrece al contribuyente la oportunidad de manifestar su conformidad o disconformidad con las verificaciones de inspectores y funcionarios, alegar sobre los hechos y el derecho aplicable y ofrecer las pruebas pertinentes, y el órgano resuelve teniendo en cuenta los resultados del contradictorio entre las partes'."

mentos de Jarach, entende que, com a existência do contraditório e da ampla defesa, que possibilita ao administrado defender-se das acusações da Fazenda Pública, apresentando provas e contestando as apresentadas pelo fisco, é difícil argumentar a inexistência de contencioso, no processo administrativo tributário

Desse apanhado de ideias, chegamos, em resumo, às seguintes considerações:

1 - A escolha da utilização dos termos processo ou procedimento administrativo é mais metodológica do que técnica. A maioria dos que utilizavam o termo procedimento administrativo visavam distingui-lo dos procedimentos adotados na esfera judicial que, diferentemente dos administrativos, fazem coisa julgada em definitivo.

2 - O processo não é uma expressão de uso exclusivo da função jurisdicional judicial. Pode também ser utilizado no exercício da função administrativa e na função legislativa.

3 - Sempre que houver discussão administrativa que busque solucionar conflitos entre a Fazenda Pública e o contribuinte, teremos um processo administrativo tributário, que terá início com uma reivindicação do administrado, e terá um fim na esfera administrativa com a decisão final do órgão ou pessoa que tenha a capacidade legal para manter, modificar ou extinguir o ato administrativo tributário.

4 - Na esfera administrativa, existe contencioso e lide (art. 5º, LV, da CF/88), cientes que as decisões administrativas não fazem coisa julgada, mas fazem coisa decidida em definitivo quando a decisão for favorável total ou parcialmente ao administrado.

5 - O Sujeito Passivo, quando for vencido no processo administrativo tributário, poderá buscar o Poder Judiciário e discutir a matéria já discutida na esfera administrativa.

6 - A Fazenda Pública estadual, sujeito ativo, no caso do Rio Grande do Sul, caso seja vencida no processo administrativo tributário, diferentemente do sujeito passivo, não poderá buscar o Poder Judiciário para rediscutir a matéria.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças - Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969.

_____. *Contencioso administrativo*. São Paulo: RDT, n. 11/12, 1980.

_____. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, p. 118-132, out./dez. 1988.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1977.

CABRAL, Antonio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Atlas, 1993.

- CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 9/10, p. 276-294, jul./dez. 1979.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Órgão julgador administrativo – necessidade de o mesmo ser paritário. In: ROCHA, Waldir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 45-56.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHIOVENDA Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. 2. ed. Campinas: Boockseller, 2000. v. 1.
- COSTA, Ramón Valdés. El contencioso tributario en América Latina. *Revista Uruguaya de Derecho Procesal*, Montevideo/Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria, n. 1, p. 24-58, 1982.
- _____. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1989.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1993.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 15. ed. São Paulo: RT, 1990.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998. t. 1.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. *Curso expositivo de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.
- SANTOS, Moacyr Amaral dos. *Primeiras linhas de Direito Processual Civil*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 1.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: RT, 2001. v. 1.
- SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. *Código de Processo Tributário comentado e anotado*. 4. ed. Coimbra/Portugal: Almedina, 1998.
- SUNDFELD, Carlos Ari. Processo e procedimento administrativo no Brasil. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, 1987.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.