

O DIREITO À AMPLA DEFESA E A PROCESSUALIDADE TRIBUTÁRIA

Ricardo Lobo Torres*

Sumário. 1. Introdução. 2. O direito à ampla defesa. 3. Novas formas de processualidade fiscal exigem ampla defesa e contraditório. 4. Extensão do direito à ampla defesa. 4.1. O direito à audiência prévia. 4.2. A necessidade de motivação da decisão. 5. A instrumentalidade do processo administrativo fiscal. 6. Conclusões. 7. Bibliografia.

1 INTRODUÇÃO

O direito à ampla defesa e ao contraditório, expressamente declarado na Constituição Federal, ao se aplicar ao direito tributário provoca significativas mudanças no rumo da processualidade fiscal.

O direito à audiência prévia e à motivação das decisões das instâncias administrativas, ínsitos no direito à ampla defesa e ao contraditório, encontram-se hoje no vértice da nova processualidade tributária, que não mais pode se conter nos limites do esclerosado Decreto n.º 70.235, de 1972, que desde os tempos do autoritarismo vem regulando a matéria.

Parece-nos importante abordar o assunto no livro em homenagem ao Prof. Aurélio Pitanga Seixas Filho, que há tantos anos vem se preocupando com o tema do processo tributário administrativo e sobre ele tem escrito com proficiência.

2 O DIREITO À AMPLA DEFESA

A Constituição Federal de 1988 proclama no art. 5º:

“LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A norma constitucional, que deve ser lida em conjunto com a que a antecede – LIV: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido proces-

*Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ (aposentado)

so legal” – tornou indiscutível o direito à ampla defesa em sua maior extensão, que até então sofria restrições no Brasil.

Ensina Marçal Justen Filho:¹

“A inovação constitucional do art. 5º, inciso LV, impôs a observância de um devido processo na via administrativa. Assegurou-se aos particulares o direito à ampla defesa, com a garantia inafastável do contraditório. Tornou-se fora de dúvida que a decisão administrativa, sempre que for apta a produzir o sacrifício de interesses ou direitos privados, deverá ser o resultado de um procedimento administrativo, respeitado o princípio do contraditório”.

Não há, por outro lado, dúvida sobre a aplicação do art. 5º, inciso LV, da CF a qualquer tipo de processo administrativo, inclusive ao processo administrativo fiscal.²

3 NOVAS FORMAS DE PROCESSUALIDADE FISCAL EXIGEM AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

A ampla defesa no processo administrativo tributário surge como necessidade das novas formas de processualidade fiscal.

Assiste-se hoje ao florescimento da democracia participativa e do Estado Cooperativo, que se apóia sobretudo em novas formas procedimentais. Já observou E. Schmidt-Assman que “a participação impõe que os que se encontram afetados de uma forma específica por uma determinada decisão tenham tomado parte no processo que a produziu”.³

Por outro lado, a globalização, o desenvolvimento da informática, com a criação do espaço cibernético, e as necessidades de proteção dos interesses do Fisco e dos contribuintes trazem novos desafios no campo do processo administrativo tributário.

Alguns países publicaram os seus Estatutos do Contribuinte, como os Estados Unidos (*Taxpayer Bill of Rights II*, de 1996, complementado pelo *Taxpayer Bill of Rights III*, de 2003), a Espanha (*Ley de Derechos y Garantías de los Contri-*

¹ “Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 33: 108, 1998.

² Cf. TORRES, Jessé. *O Direito À Defesa na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 71; MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 78: “A exigência de processo administrativo abrange... também os casos de controvérsia entre administrados (particulares ou servidores) e a Administração; p. ex.: licenças em geral, recursos administrativos em geral, reexame de lançamento-processo administrativo tributário”.

³ *La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema*. Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 118. Prossegue o festejado jurista alemão: “... da concepção do Direito Administrativo que surge dos aspectos ideais da democracia e do Estado de Direito derivam certos impulsos ao desenvolvimento da participação. Neste sentido, devem ser considerados dois grandes âmbitos do debate sobre a participação: de uma parte a participação dos cidadãos, e dos grupos em que eles se organizam, em alguns procedimentos administrativos, usual no âmbito do Direito ambiental e na planificação. De outra parte podem ser assinaladas numerosas formas de cooperação entre o Estado e a Economia, que se cristalizaram em organizações que servem de exemplo para uma idéia de participação avançada. O aspecto das formas de participação reconhecido pela lei vai desde a clássica participação individual, enraizada no Estado de Direito, passando pela participação coletiva por grupos, associações ou representantes até chegar à participação aberta ao público”.

buyentes – LDGC – n.º 1/1998) e a Itália (Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano (EDC), de 31.07.2000), prevendo novo relacionamento entre as repartições fazendárias e os contribuintes. O tributarista italiano Victor Uckmar propôs os seguintes princípios fundamentais:

“1. o direito a comportamentos de boa-fé por parte da administração; 2. o direito à tutela por excesso de pressão legislativa e à certeza do direito; 3. o direito à informação sobre a interpretação das leis e sobre a consequência do seu próprio comportamento; 4. o direito de ser informado e ouvido; 5. o direito de não ser obrigado a deveres inúteis ou excessivamente dispendiosos com relação aos resultados; 6. o direito à rapidez e oportunidade de ação administrativa no campo fiscal; 7. o direito de não pagar mais do que está previsto em lei; 8. o controle sobre a aplicação da lei; 9. direito à transparência estatística e ao conhecimento dos agregados econômicos tributários; 10. o direito a ser posto no mesmo plano da administração no que se refere aos pagamentos, juros e reembolsos”.⁴

De notar que os Estatutos dos Contribuintes não contêm a declaração de novos direitos fundamentais, senão que se preocupam em explicitar as garantias processuais que cercam o relacionamento entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal, tais como os prazos na resposta à consulta, a urbanidade dos funcionários da Fazenda no trato com o público, a presunção de boa-fé do administrado, o dever de informação e esclarecimentos sobre o sentido e o alcance da legislação tributária, etc.

No Brasil o próprio Supremo Tribunal Federal aderiu à ideia do *Estatuto do Contribuinte*.⁵ Mas o projeto brasileiro da Lei de Direitos e Garantias do Contribuinte, enviado ao Congresso Nacional pelo PLC 646, em 1999, até hoje não foi aprovado, demonstrando a dificuldade ainda existente no País para fortalecer as garantias dos direitos dos contribuintes.

Superam-se os *velhos esquemas da processualidade tributária*, como os imaginaram Rubens Gomes de Souza, com a sua concepção orgânica e unitária do processo fiscal,⁶ e Gilberto de Ulhoa Canto, com a sua proposta de unificação das

⁴ El Estatuto del Contribuyente”. *Cartagena* 1-6/10/95; “Los Efectos en Italia del Estatuto del Contribuyente”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Justiça Tributária*. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1998, p. 793-797.

⁵ Pet. 1.466-PB, despacho do Min. Celso de Mello, de 28.8.98, DJU de 2.9.98: “ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE. O princípio da anterioridade da lei tributária — imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma do Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) — representa uma das garantias fundamentais mais relevante outorgadas ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado”. O Min. Celso de Mello afirmou ainda no seu despacho: “Cabe destacar, neste ponto, na linha do entendimento consagrado pelo acórdão ora impugnado, que a garantia constitucional da anterioridade tributária, mais do que simples limitação ao poder de tributar do Estado, qualifica-se como um dos mais expressivos postulados que dão substância ao estatuto jurídico dos contribuintes, delineado, em seus aspectos essenciais, no texto da própria Constituição da República”.

⁶ “Ideias Gerais para uma Concepção Unitária e Orgânica do Processo Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* 34: 17, 1953: “Chegamos assim a uma concepção orgânica e unitária do processo fiscal, que reúne em um mesmo sistema o procedimento administrativo do lançamento e o procedimento jurisdicional do contencioso. Esta conceituação se justifica pela constatação, de certo modo imediatista, de que as fases ofensiva e contenciosa do processo formativo da obrigação tributária visam ambos a uma mesma finalidade única, a saber, a constituição do crédito tributário a favor do Estado, e reciprocamente a constituição da obrigação tributária contra o contribuinte”.

instâncias administrativas e judicial,⁷ que partiam de modelos rígidos e fechados. O processo fiscal teria início sempre por um ato do contribuinte, que reagia à decisão autoritária do Fisco. A impugnação ao lançamento ou à negativa de restituição do indébito deflagrava o procedimento administrativo fiscal. Esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa conflitualidade desenvolvida entre o Fisco e os contribuintes no Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso.

Ficou inteiramente defasado também o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regulamenta o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal. As regras correspondentes à nova processualidade fiscal estão sendo estabelecidas pela *legislação extravagante*, principalmente a Lei nº 9430, de 1996, com as suas ulteriores modificações, como veremos adiante, ou por alterações do próprio Decreto 70.235/1972, como aconteceu com a previsão da súmula vinculante das decisões do Conselho de Contribuintes (art. 113 da Lei 11.196, de 21.11.2005), medida importante para a transparência do contencioso tributário.

Hoje já se discute inclusive a respeito da possibilidade de recurso aos *meios alternativos* para a solução justa de interesses fiscais.⁸

Ampliou-se o quadro das *compensações financeiras*, figuras antes inexistentes no direito tributário com a envergadura que hoje possuem, o que trouxe a ulterior necessidade de novos ritos processuais para a manutenção do equilíbrio nas relações entre o Fisco e os contribuintes, o que afinal surgiu com a nova redação dada ao art. 74 da Lei 9.430, de 1996, pela Lei 10.833/2003. Facultou-se ao contribuinte apresentar manifestação da inconformidade contra a não-homologação da compensação, cabendo da decisão recurso ao Conselho de Contribuintes.

Desenvolveu-se a legislação dos *preços de transferência*, com o objetivo de concretizar o princípio *arm's length*. A Lei nº 9.430/96 criou presunções, que são relativas, podendo ser desfeitas na procura do lucro real ou das circunstâncias fáticas que cercam as transferências de mercadorias e serviços. As presunções se

⁷ Gilberto de Ulhoa Canto foi incumbido pelo Ministro da Fazenda de elaborar o anteprojeto de lei do processo administrativo tributário. Frustrada a aprovação, o anteprojeto foi ulteriormente publicado pelo Instituto dos Advogados Brasileiros (*Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros* n.º 36, v. 1 e 2. Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário). Nele ficou consignado (v. 1, p. 78): "Como já ficou dito, pensamos que o ponto nevrálgico do processo judicial das controvérsias de natureza tributária se situa na multiplicidade de fases, muitas delas com o caráter de repetição de outras, que presentemente quanto à ação anulatória de débito fiscal, e na lentidão com que flui a ação executiva fiscal. Assim, a meta do anteprojeto, no que pertine ao desenvolvimento de tais modalidades perante o Judiciário, é, como solução definitiva, operar a modificação por via de que seja a ação anulatória decidida em instância única". Ulteriormente a EC 8/77 trilhou o mesmo caminho, criando a possibilidade da ação de revisão fiscal a ser proposta diretamente ao Tribunal Federal da 2ª instância, que não chegou a ser regulamentada.

⁸ Cf. TORRES, Heleno Taveira. "Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes. Simplificação e Eficiência Administrativa". *Revista de Direito Tributário* 86: 40-64, 2003; SILVA, Sérgio André Rocha da. "Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro". *Revista Dialética de Direito Tributário* 122; 90, 2005: "Ao se examinar o sistema tributário brasileiro, verifica-se que a transferência de atividades liquidatárias para os contribuintes assim como a presença cada vez mais constante de conceitos indeterminados nas leis fiscais deram impulso à discussão quanto à utilização de meios alternativos para a solução de controvérsias entre a Fazenda e os contribuintes, ainda que a mesma seja ainda incipiente. Tais meios alternativos compreendem as técnicas arbitrais (*mediação ou conciliação e arbitragem*), bem como a *transação*".

analisam à sombra de princípios jurídicos como os da legalidade, plena produção das provas, busca da verdade material, boa-fé, etc., que não podem deixar de ser sopesados com o princípio da capacidade contributiva. Generalizou-se o ponto de vista de que a Lei 9.430/96 criou presunções *juris tantum*, que admitem prova em contrário.⁹

A doutrina brasileira,¹⁰ apoiada em nova orientação judicial e no trabalho dos administrativistas,¹¹ passou a defender que os incentivos fiscais condicionados a encargos do beneficiário, ainda que inválidos, não poderiam ser revogados, o que gerou nova litigiosidade fiscal, alicerçada no fortalecimento da proteção da confiança do contribuinte.

As *normas antielisivas* introduzidas pela LC 104/2001, que poderiam ter modernizado o direito tributário brasileiro, caíram no vácuo pela falta de regramento das suas garantias processuais. A MP 66/02, que pretendeu discipliná-la, não foi suficientemente criativa para merecer a aprovação legislativa, pois não ousou superar o esquema apertado e atrasado do Decreto 70.235/1972, incapaz de regular com segurança os complexos procedimentos de requalificação dos fatos ou de desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte, insitos no combate ao planejamento abusivo. De qualquer forma, o art. 16 da MP 66 acenava que o ato de desconsideração seria precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento, com a notificação ao sujeito passivo, que teria 30 dias para os esclarecimentos e provas, o que já significava a adesão à garantia da audiência prévia.

O lançamento tributário carece também de novas idéias e reformas, para agasalhar a *discricionariade administrativa* em alguns dos seus procedimentos, resguardada a ampla defesa dos direitos do contribuinte. A possibilidade da escolha de métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coarctar os riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de práticas abusivas, a permissão para o desvendamento do sigilo bancário dos devedores (LC 105/01), tudo conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento e no controle da ocorrência do fato gerador do tributo, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo, tudo na busca da equidade na aplicação do direito tributário. Essas características se aguçam a partir do fenômeno da globalização. Na Itália o tributarista Augusto Fantozzi vem chamando a atenção para uma nova fase da liquidação e cobrança de tributos, na qual o lançamento é visto menos como procedimento para a recuperação de tributos do que como meio para o combate à evasão fiscal e para a garantia contra o comportamento ilegítimo do

⁹ Cf. ROLIM, João Dácio. "As Presunções da Lei 9.430 e os Casos Especiais nos Preços de Transferência". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

¹⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. "Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 42: 100 - 114, 2002; TORRES, Ricardo Lobo. "Anulação de Incentivos Fiscais. Efeitos no Tempo". *Revista Dialética de Direito Tributário* 121 : 127-146, 2005.

¹¹ Cf. COUTO E SILVA, Almiro do. "O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção da Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: O Prazo Decadencial do Art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9784/99)". *Revista de Direito Administrativo* 237: 271-315, 2004.

contribuinte¹²; na mesma linha de argumentação Franco Gallo diz que há uma verdadeira discricionariedade administrativa nos casos em que se imponha a ponderação entre o interesse público e o privado.¹³ Na Argentina, Alejandro Altamirano afirma: “*En el procedimiento tributario pueden apreciarse márgenes de discrecionalidad en el proceso de determinación de oficio, la producción de prueba y su ponderación, en el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, en los sistemas preventivos*”.¹⁴

Vê-se, pois, que boa parte dos problemas da processualidade fiscal no Brasil decorre da dificuldade em assimilar novos métodos e técnicas surgidas no ambiente do pós-positivismo e em respeitar o direito à ampla defesa e ao contraditório.

4 EXTENSÃO DO DIREITO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

O direito à ampla defesa e ao contraditório, garantido pelo art. 5º, inciso LV, da CF deve ser compreendido sob a perspectiva das novas formas da processualidade fiscal, o que traz os seguintes corolários, entre outros:

- a) contém o direito à *audiência prévia*;
- b) caracteriza-se também como direito irrestrito de petição e recurso (art. 5º, inciso XXXIV, a, da CF);
- c) exige o duplo grau de jurisdição;
- d) baseia-se na motivação das decisões;
- e) implica o desfazimento dos atos complexos na mesma seqüência da sua construção;
- f) reaproxima a forma processual do conteúdo tributário, na busca da verdade material.

4.1 O Direito à Audiência Prévia

Na democracia deliberativa e no Estado Cooperativo a processualidade fiscal, eminentemente dialógica, baseia-se na possibilidade de *audiência prévia do contribuinte*. Não basta que o cidadão tenha o direito de pleitear a anulação dos atos administrativos abusivos, senão que torna-se necessário que seja ouvido previamente à decisão administrativa que lhe é prejudicial.

Os interesses envolvidos, a significação econômica dos investimentos e a complexidade dos laudos e das perícias técnicas, além das repercussões sobre o mercado, como acontece no caso que se examina, tudo leva à necessidade da prévia audiência do contribuinte.

¹² “I Rapporti tra Fisco e Contribuente nella Nuova Prospettiva dell’Accertamento Tributario”. *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 1984, parte I, p. 236.

¹³ “La Discrezionalità nel Diritto Tributario”. *Revista de Direito Tributário* 74: 10, s/d.

¹⁴ “La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento de Determinación Tributaria”. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 245-282.

Alberto Xavier explica:¹⁵

“O direito de ampla defesa reveste hoje a natureza de um direito de audiência (*audi alteram partem*), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa de seus interesses.

A expressão “defesa” resulta de o princípio se ter consolidado historicamente nos procedimentos e processos administrativos de tipo acusatório, como os sancionadores – de que o paradigma é o processo disciplinar. Mas daí evoluiu para os procedimentos administrativos de tipo ablatório, tendentes a restringir, de qualquer forma, a liberdade ou a propriedade do cidadão, em relação aos quais não se verifica uma acusação prévia, pelo que a intervenção do particular não vira uma “defesa”, em sentido próprio, mas uma audiência das suas razões”.

No mesmo sentido manifesta-se James Marins:¹⁶

“O *direito a ser ouvido* revela-se como uma das mais importantes manifestações do princípio da ampla defesa.

Não é lícito à administração, no âmbito processual, produzir informações, argumentos ou elementos de fato ou de direito, sem que seja concedida ao contribuinte a oportunidade de se manifestar”.

A administrativista Odete Medauar observa:¹⁷

“A *ouvida dos sujeitos ou audiência das partes*, que se mescla com facilidade aos desdobramentos da ampla defesa, consiste, em essência, na possibilidade de manifestar o próprio ponto de vista sobre fatos, documentos, interpretações e argumentos, apresentados pela Administração e por outros sujeitos. Aí se incluem o direito paritário de propor provas (com razoabilidade) e de vê-las realizadas e o direito a um prazo suficiente para o preparo das observações a serem contrapostas.

No direito pátrio a ouvida dos sujeitos há muito se consagra no processo disciplinar, independentemente de previsão legal expressa do contraditório, sobretudo pela elaboração jurisprudencial e doutrinária... Nos demais processos administrativos, mesmo sem previsão legal específica, o direito de audiência se impõe, por força do inciso LV do art. 5º da CF”.

Na Espanha a *Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* enumera, no art. 3º, entre os *derechos generales de los contribuyentes* o “*derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución*” e estabelece, no art. 22: “1. *En todo procedimiento de gestión tributa-*

¹⁵ *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 7.

¹⁶ *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 189.

¹⁷ *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 106.

ria se dará audiência al interessado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho”. Eugenio Simon Acosta,¹⁸ ao comentar a renovadora lei espanhola, posteriormente absorvida pela *Ley General Tributaria de 2003*, assim se manifestou:

“O trâmite de audiência necessário em todos os procedimentos que afetem os deveres e interesses dos administrados, é uma fase procedimental necessária, estabelecida em garantia do direito constitucional à defesa que, como elemento inerente a sua dignidade, tem toda pessoa. O trâmite de audiência está imposto por outros valores superiores que são incompatíveis com tratar as pessoas como simples objetos (não sujeitos) do obrar administrativo. Este é o contexto em que há que interpretar o artigo 105 da Constituição Espanhola, segundo o qual a lei regulará o procedimento administrativo, “garantindo, quando procedente, a audiência do interessado”.

O direito à prévia audiência está hoje proclamado na Lei do Processo Administrativo (Lei nº 9784/99):

“Art. 3º – O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

.....
 III – formular objeções e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”.

“Art. 38: O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligência e perícia, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é muito firme no sentido de exigir que os atos anulatórios da Administração sejam precedidos da ampla defesa dos interessados.¹⁹

De notar que não se defende que qualquer ato de lançamento tributário deva ser precedido da audiência prévia dos interessados. O já citado Alberto Xavier observa:²⁰

¹⁸ “Audiencia al Interesado (artículo 22)”. In: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1999, p. 404.

¹⁹ RE 158.543, Ac. da 2ª T., de 30.8.94, Re. Min. Marco Aurélio, RTJ 156: 1042: “Tratando-se da anulação de ato administrativo cuja formalização haja repercutido no campo de interesses individuais, a anulação não prescinde da observância do contraditório, ou seja, da instauração de processo administrativo que enseje a audição daqueles que terão modificada situação já alcançada”; RE 158.215, Ac. da 2ª T., de 30.04.96, Rel. Min. Marco Aurélio, RTJ 164: 757: “A intangibilidade do preceito constitucional assegurador do devido processo legal direciona ao exame da legislação comum. Daí a insubsistência da óptica segundo a qual a violência à Carta Política da República, suficiente a ensejar o conhecimento de extraordinário, há de ser direta e frontal. Caso a caso, compete ao Supremo Tribunal Federal exercer crivo sobre a matéria, distinguindo os recursos protelatórios daqueles em que versada, com procedência, a transgressão a texto constitucional, muito embora torne-se necessário, até mesmo, partir-se do que previsto na legislação comum. Entendimento diverso implica relegar à inocuidade dois princípios básicos em um Estado Democrático de Direito - o da legalidade e do devido processo legal, com a garantia da ampla defesa, sempre a pressuporem a consideração de normas estritamente legais”.

²⁰ *Op. cit.*, p. 8.

“Com efeito, o próprio direito norte-americano, que levou às conseqüências mais avançadas o princípio do *due process of law*, apenas reconhece a necessidade de “audiência prévia” nos casos em que exista uma controvérsia sobre fatos e a discussão contraditória seja o método racional para o seu esclarecimento”.

4.2 A Necessidade de Motivação da Decisão

O direito à ampla defesa e ao contraditório tem entre os seus desdobramentos a necessidade de a Fazenda motivar as suas decisões. *Atos imotivados ou sem fundamento são insustentáveis diante do direito à ampla defesa.*

A Lei nº 9784/99, que disciplina o Processo Administrativo, estabelece:

“Art. 50 – Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”.

O princípio da motivação é aplicável ao direito tributário desde o advento do texto do art. 5º, inciso LV, da CF, ainda que o não proclame a legislação ordinária. Afirma Odete Medaur:²¹

“A ausência de previsão expressa, na Constituição Federal ou em qualquer outro ato legal, não elide, contudo, a exigência de motivar nas atuações administrativas processualizadas, visto configurar decorrência necessária da garantia do contraditório. Nas atuações administrativas norteadas pelo contraditório, tal como determina o inciso LV da CF, impõe-se a motivação das decisões”.

O princípio da motivação pressupõe a existência de *motivos de fato e de direito*, como excelentemente expõe Diogo de Figueiredo Moreira Neto:²²

²¹ *A Processualidade no Direito Administrativo*, cit., p. 111.

²² *Legitimidade e Discricionariedade. Novas Reflexões sobre os Limites e Controle da Discricionariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 44..

“A existência de motivos, tanto os de fato como os de direito, deve estar acima de qualquer dúvida razoável. A presunção de veracidade, que acompanha a ação do Estado, é *juris tantum*, cedendo ante a evidência em contrário; mesmo que não seja alegada, se o juiz se convencer da inexistência de motivos deverá declara-la e anular o ato.

Nenhum ato praticado com fundamento em motivo inexistente serve ao interesse público; a lei não atribui competência para instrumentar a mentira e o engodo”.

Legislação tributária mais evoluída, como *Ley General Tributária da Espanha* (Ley 58/2003), exige claramente a motivação dos atos tributários, não só para a defesa dos interessados como também para preservar a eficiência e a transparência da ação fiscal.²³

5 A INSTRUMENTALIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A concepção de processo administrativo está intimamente ligada à de equilíbrio e harmonia com os fins almejados pela própria atividade da Administração.

O processo administrativo, portanto, é visto sobretudo como instrumento da afirmação de direitos fundamentais. Diz Alberto Xavier que “a própria existência de um processo administrativo é assim considerada entre nós como direito ou garantia fundamental”.²⁴

6 CONCLUSÕES

A Constituição Federal assegura, no art. 5º, inciso LX, aos contribuintes, no processo administrativo tributário, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Novas formas de processualidade fiscal, adequadas ao processo econômico da globalização, não previstas no desatualizado e insuficiente Decreto nº 70.235, de 1972, exigem a ampla defesa e o contraditório garantidos pela Constituição de 1988.

A garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório compreende, entre outros, a) o direito do contribuinte à audiência prévia à prática do ato tributário lesivo aos seus interesses; b) a motivação da decisão administrativa.

²³ Cf. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *La Motivación de los Actos Tributarios en la Nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 60: “... também a defesa dos interessados foi proclamada de maneira unânime pela doutrina como uma das funções básicas que a motivação desempenha. Isso é lógico, pois, como sabemos, dificilmente pode defender-se em um processo quem não conhece o fundamento da decisão objeto da impugnação”.

²⁴ *Op. cit.*, p. 4.

7 BIBLIOGRAFIA

ACOSTA, Simon. "Audencia al Interessado (artículo 22)". In: Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1999, p. 404.

ALTAMIRANO, Alejandro. "La Discrecionalidad Administrativa en el Procedimiento de Determinación Tributaria". In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 245-282.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. La Motivación de los Actos Tributarios en la Nueva LGT. Madrid: Marcial Pons, 2004.

ÁVILA, Humberto. "Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte". Revista Tributária e de Finanças Públicas 42: 100 - 114, 2002.

COUTO E SILVA, Almiro do. "O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção da Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: O Prazo Decadencial do Art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9784/99)". Revista de Direito Administrativo 237: 271-315, 2004.

FANTOZZI, Augusto. "I Rapporti tra Fisco e Contribuente nella Nuova Prospettiva dell'Accertamento Tributario". Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze 1984, parte I, p. 216-240.

GALLO, Franco. "La Discrezionalità nel Diritto Tributario". Revista de Direito Tributário 74: 8-18, s/d.

JUSTEN FILHO, Marçal. "Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal". Revista Dialética de Direito Tributário 33: 108, 1998.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2001.

MEDAUAR, Odete. A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Legitimidade e Discricionariedade. Novas Reflexões sobre os Limites e Controle da Discricionariedade. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

ROLIM, João Dácio. "As Presunções da Lei 9.430 e os Casos Especiais nos Preços de Transferência". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHMIDT-ASSMAN, Eberhard. La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema. Madrid: Marcial Pons, 2003.

SILVA, Sérgio André Rocha da. “Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 122: 90-106, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. “Idéias Gerais para uma Concepção Unitária e Orgânica do Processo Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* 34: 14-33, 1953.

TORRES, Heleno Taveira. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes. Simplificação e Eficiência Administrativa”. *Revista de Direito Tributário* 86: 40-64, 2003.

TORRES, Jessé. *O Direito À Defesa na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. “Anulação de Incentivos Fiscais. Efeitos no Tempo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 121 : 127-146, 2005.

UCKMAR, Victor. “El Estatuto del Contribuyente”. *XVII jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Cartagena 1-6/10/95.

_____. “Los Efectos en Italia del Estatuto del Contribuyente”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). *Justiça Tributária*. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1998, p. 793-797.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.