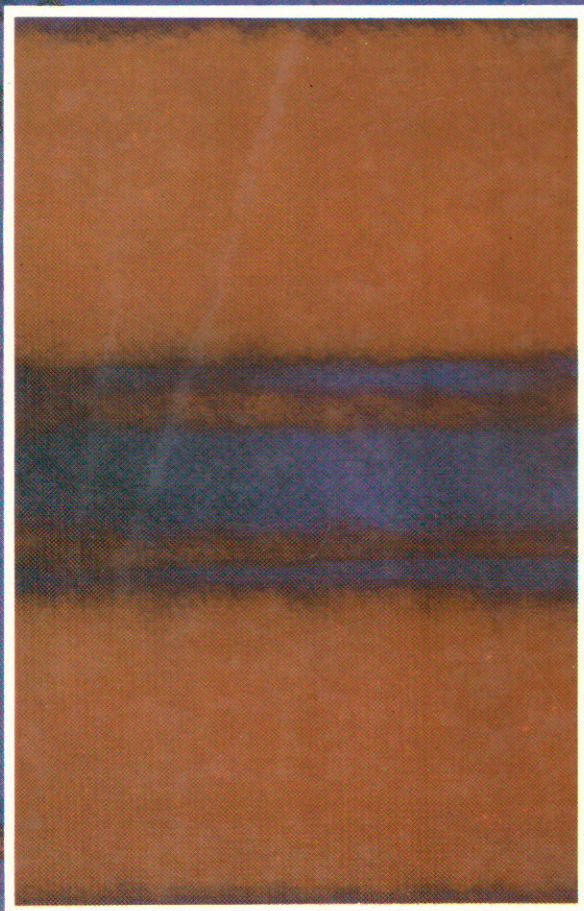


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



63

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

63

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

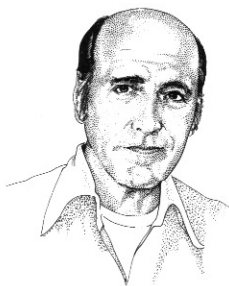
Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(DEZEMBRO - 2000)



Arcangelo Ianelli
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- 15onomia - base de cálculo - faturamento*
- A cumulatividade das contribuições Pis/Pasep/Cofins e a desigualdade de tratamento entre seus contribuintes - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
 - Imposto de importação - incidência - “vacatio legis” - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 20
 - Tributação sobre os serviços conexos aos serviços de telecomunicação - *Carlos Augusto Coelho Branco* 29
 - As normas gerais de Direito Tributário e a inconstitucionalidade do prazo de decadência e prescrição fixados pela Lei 8.212/91 - *Elcio Fonseca Reis* 42
 - Tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado e não pago. Cabimento de lançamento de ofício - *Francisco de Assis Praxedes* 52
 - Os impostos flexíveis e a motivação dos atos administrativos - *Hugo de Brito Machado* 68
 - A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais - *José Souto Maior Borges* 81
 - Imposto de renda - direito internacional e direito interno - *conflito entre fontes* - princípio constitucional da universidade - *peculiaridades* - *Julio Cesar Esposito de Medeiros* 100
 - Da natureza sancionatória da multa e dos efeitos decorrentes das cassações de liminares - *Lucia Valle Figueiredo* 105
 - CPMF - implicações decorrentes da M.P. nº 2.037-21/00 e da I.N. SRF nº 89/00 - *Luciana Abreu Pereira Barcelos* 115
 - Inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência do ICMS sobre a “demandada reservada de potência” - *Marciano Seabra de Godoi e Luciana Goulart Ferreira Saliba* 128
 - Inconstitucionalidade da exigência do complemento de ICMS recolhido antecipadamente por substituição tributária - *Márcio Calvet Neves* 136
 - A dedutibilidade dos depósitos judiciais na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro - derrogação do art. 8º da Lei nº 8.541/92 em face da Lei nº 9.703/98 - *Marcos André Vinhas Catão* 146
 - Ainda a Súmula nº 212 do Superior Tribunal de Justiça - *Sérgio André Rocha Gomes da Silva* 153

Os Impostos Flexíveis e a Motivação dos Atos Administrativos

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O exame de qualquer tema jurídico nos impõe reflexões em torno de questões fundamentais concernentes ao ser do Direito, a sua finalidade, a sua interpretação e a sua eficácia.

Temos sustentado que o Direito é fruto da racionalidade humana e por isto mesmo o marco distintivo entre o homem e os animais irracionais. Enquanto entre estes os conflitos são resolvidos pela "lei do mais forte", pelo poder em suas variadas formas de manifestação, entre os homens os conflitos devem ser resolvidos, embora nem sempre isto aconteça, por critérios racionais expressos em normas jurídicas.

É correto, portanto, dizer-se que o Direito é um sistema de limites ao poder. Sua finalidade é exatamente fazer com que os poderosos não possam impor suas vontades aos menos dotados de poder.

A idéia de sistema é outro ponto que está a exigir reflexões. Temos sustentado que o Direito é um sistema, mas isto não tem importância porque todos o afirmam. O que importa é extrair consequências da idéia de sistema, e entre estas desponta com imenso relevo o princípio hermenêutico segundo o qual não se deve interpretar nenhuma norma isoladamente, por ser indispensável a harmonização das normas, certo de que o significado de cada uma delas deve adaptar-se ao conjunto, de sorte a preservá-lo.

Nessa tarefa de adaptação do significado das normas ao sistema, ou então, dito de outro modo, na tarefa de preservação da harmonia do sistema normativo, renova-se sempre a constatação da absoluta insuficiência do elemento literal na interpretação. Insuficiência que alguns pretendem ser do Direito, mas que é na verdade a insuficiência de um método de sua abordagem.

Finalmente, no que concerne à eficácia, entendemos que o Direito, como elemento cultural que é, depende da consciência jurídica da comunidade. Sua eficácia é diretamente proporcional à crença que temos nele. Quanto maior for o número dos que acreditam que a melhor solução para os conflitos deve ser buscada no Direito, suas normas serão mais eficazes.

A crença no Direito, porém, depende de seu conhecimento. Por isto mesmo é que nos temos dedicado ao estudo



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

e ao ensino do Direito, na esperança de estar contribuindo para melhorar o grau de sua eficácia entre nós.

Na verdade acreditamos no Direito como o melhor, senão o único instrumento capaz de manter a harmonia entre os homens. Acreditamos no Direito como a melhor proteção contra o arbítrio, e estamos sempre prontos a colaborar para o seu fortalecimento, certos de que autoridade são apenas alguns, e só durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos, durante toda a vida.

Com tal convicção é que temos sustentado ser indispensável a motivação em todos os atos administrativos, e em especial naqueles praticados no exercício do denominado poder discricionário. Apenas os denominados atos políticos dela podem prescindir.¹

Por outro lado, em se tratando de atos atinentes à cobrança de tributos, nos quais se incluem evidentemente aqueles pertinentes à edição de normas complementares da legislação tributária, tem-se de considerar sempre a definição legal de tributo, albergada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, que em sua parte final diz ser o tributo uma prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É o que neste estudo vamos demonstrar.

2. Os Atos Administrativos e a Liberdade do Agente que os pratica

Tendo-se em vista o grau de liberdade do agente na prática dos atos administrativos, classificam-se estes, segundo a doutrina predominante, em *vinculados* e *discricionários*.

São vinculados aqueles cuja prática apenas preenche a tipificação previamente estabelecida na lei. No dizer de Celso Antônio,

“Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face da situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedirlos, não interfere com apreciação subjetiva alguma.”²

Já os atos discricionários “seriam os que a Administração pratica com certa margem de liberdade de *avaliação* ou *decisão* segundo critérios de conveniência ou oportunidade formulados por ela mesma, *ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles*.”³

Sejam vinculados, ou discricionários, porém, os atos administrativos, em princípio, dependem de motivação, como se passa a demonstrar.

3. Motivação dos Atos Administrativos

3.1. A doutrina que afirma a necessidade de motivação

Ao estudioso do Direito não surpreende o fato de que alguns administrativistas ainda defendam teses autoritárias. Sabemos todos que as doutrinas nazistas e fascistas exerceram e ainda exercem forte influência no espírito de muitos juristas, que ainda não se convenceram de que o Direito há de ser tratado como um sistema de limitações ao poder, e não como forma de justificação deste.

Por outro lado, a doutrina dos autoritaristas foi elaborada antes de entrar em vigor a Constituição de 1988, e com

¹ Denominamos atos políticos aqueles que, por natureza, independem de motivação, como ocorre, por exemplo, com o ato de nomeação de um Ministro de Estado pelo Presidente da República.

² Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 11ª edição, Malheiros, São Paulo, 1999, p. 306.

³ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 11ª edição, Malheiros, São Paulo, 1999, p. 306.

esta não é compatível, pelo que deve ser descartada. Mesmo quanto se trate de escrito atual, é inegável a inspiração autoritária, de sorte que somente a herança do Estado Totalitário pode explicar as manifestações no sentido da desnecessidade da motivação.

Com tal ressalva, é possível asseverarmos que a doutrina dos administrativistas é pacífica afirmando a necessidade da motivação dos atos administrativos.

Bandeira de Mello reporta-se ao princípio da publicidade, afirmando:

“Consagra-se nisto o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos. Não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da Constituição), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida.”⁴

E ao examinar o princípio da motivação, segundo o qual todos os atos administrativos devem ser motivados, aquele emérito jurista ensina, com inteira propriedade:

“Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

A motivação há de ser prévia ou contemporânea à expedição do ato. Em

algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles em que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicada pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Naqueloutros, todavia, *em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de acurada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada.*”⁵ (o destaque não é do original)

Lucia Valle Figueiredo, eminente Professora de Direito Administrativo, também ensina que

“A motivação, embora possa ser sucinta, deve demonstrar - de maneira cabal - o iter percorrido pelo administrador para chegar à prática do ato.

...

A motivação é elemento essencial para o controle, sobretudo para o controle judicial.

Não haverá possibilidade de aferir se o ato se conteve dentro da competência administrativa, dentro da razoabilidade, que deve nortear toda competência, caso não sejam explicitadas as razões condutoras do provimento emanado.

Ressaltam os administrativistas que o dever de fundamentar corresponde à Administração serviente, à Administração que se pauta pela necessidade de servir à coletividade, a que explicita função.”⁶

Florivaldo Dutra de Araújo, em sua interessante monografia sobre a *motivação e controle do ato administrativo*,

⁴ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 9ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 71.

⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 9ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 69.

⁶ Lucia Valle Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, 3 edição, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 143.

adverte que a ausência de previsão expressa (previsão hoje existente, como será oportunamente demonstrado), enseja a divergência sobre o tema, porque "a doutrina e a jurisprudência brasileiras são excessivamente voltadas para a literalidade dos dispositivos legais, muitas vezes se esquecendo de atentar para os princípios informativos e para a finalidade das normas, donde se extraem os vetores que dão vida e sentido ao ordenamento jurídico". Conclui, todavia, com indiscutível acerto, "que o dever de motivação não necessita estar expresso em norma legal, pois

"... trata-se de garantia decorrente do regime jurídico administrativo que informa e atrela toda a atividade do administrador público. E tal regime acha-se consagrado no Texto Constitucional em vigor, principalmente no art. 37. Daí, a plena vigência, entre nós, como garantia inafastável no Estado de Direito, do dever de motivação dos atos administrativos."⁷

Juarez Freitas oferece notável lição a respeito do tema:

"Indubitavelmente, devem os atos administrativos ser motivados, em analogia com o que sucede na prática dos atos jurisdicionais, excetua-dos, quiçá, os de mero expediente e os ordinários de feição interna, quando autocompreensivos na sua expedição, designadamente na hipótese dos vinculados, ainda que sempre conveniente alguma fundamentação. Em sintonia com a mais acertada orientação, sobreleva e se faz inescapável o dever de motivar tratando-se dos atos discricionários, já que os vinculados, em boa parte das vezes, poderão lici-tamente sobreviver sem o cumprimento estrito de tal regra que flui da Lei Maior. Na perspectiva adotada, é

exatamente na consecução daqueles atos administrativos, que mais aparentemente reservam liberdade ao administrador, onde maior deverá ser a cobrança da devida fundamentação. Mais: ainda que a lei (contra a qual, por certo, militariam fortes indícios de inconstitucionalidade) dispensasse a motivação dos atos discricionários, esta seria uma obrigatoriedade descendente diretamente da Constituição, mais precisamente do núcleo fundante de seus princípios. De tal sorte, aplica-se ao administrador, agente do Poder Público, a regra constitucional expressamente atribuída ao juiz no exercício da tutela jurisdicional (e aos tribunais, inclusive, no âmbito de suas decisões administrativas) que impõe o dever de motivar compulsoriamente e sob a pena de nulidade, os atos de discricionariedade vinculada no intuito de verdadeiramente coibir o desvio de poder.

Tal proposição resulta irretorquível quando se aceita que, na prática de todo e qualquer ato administrativo, o que se verifica é a inexistência de liberdade irrestrita. A liberdade, negativa ou positivamente considerada, somente pode ser aquela que, por assim dizer, decorre da vontade do sistema, bem como de sua abertura ou ínsita indeterminação. Esta, assinala-se de passagem, não é de pequena monta, pois são múltiplas e sugestivas as possibilidades de aplicação do Direito, ainda que reduzidíssimas no mais completamente vinculado dos atos. Todas as possibilidades, em maior ou menor escala, contudo, devem guardar fundamentações na regularidade do sistema, para evitar dois fenômenos simétricos e igualmente nocivos: de uma parte, uma

⁷ Florivaldo Dutra de Araújo, *Motivação e Controle do Ato Administrativo*, Del Rey, Belo Horizonte, 1992, p. 169.

noção de vinculatividade dissociada da subordinação a outros princípio da estrita legalidade e, de outra, uma noção de discricionariedade tendente a dar as costas à vinculação ao sistema, minando, pela arbitrariedade, a sua fundamentada abertura.”⁸

A exigência da motivação dos atos administrativos em geral, aliás, está não apenas no Direito Positivo brasileiro. É constante no Direito de todos os povos civilizados, porque resulta da lógica jurídica, que é perene e universal. Assim é que, na doutrina do eminente Gabino Fraga,

“Todo acto juridico supone motivos que lo provocan. Cuando esos motivos faltan, no existe la condición para el ejercicio de la competencia. Por lo tanto, el acto es irregular.

La sanción de esa irregularidad no puede ser otra que la privación de los efectos del acto por medio de la nulidad.”⁹

No mesmo sentido é a doutrina de Vila, exposta em excelente monografia na qual demonstra, com a análise da evolução do Direito nos diversos períodos históricos, que a sanção administrativa tende, no mundo civilizado, a assemelhar-se à sanção penal, que exige, no mundo moderno, cumprida e induvidosa fundamentação.¹⁰

Marcelo Caetano, por seu turno, ensina:

“A fundamentação exerce, no acto resultante do exercício de poderes, o mesmo papel que na sentença: mostra como os factos provados justificam a aplicação de certa norma e a dedução de determinada conclusão, esclarecendo o objecto do acto.

Mas se o poder exercido é discricionário tem ainda maior importância, pois vem revelar as razões que levaram o órgão a escolher uma solução em vez de outra, de entre as que lhe estavam facultadas.

Quando uma autoridade concorda com um parecer no qual se propõe determinada solução para o caso verificado, esse despacho de concordância apropria-se das razões do parecer cujos fundamentos ficam, desde então, sendo os seus.

Não interessa ao jurista conhecer quaisquer motivos da vontade administrativa, mas tão-somente os motivos determinantes, aquelas razões de direito ou considerações de facto objectivamente consideradas, sem cuja influência a vontade do órgão administrativo não se teria manifestado no sentido em que se manifestou. Entretanto, a jurisprudência tem entendido que os motivos invocados para fundamentar uma resolução administrativa, quando exarados no próprio acto, devem presumir-se determinantes dessa resolução.

Os motivos são as razões por que o órgão administrativo tomou certa decisão, e podem consistir em fundamentos de direito ou em factos. Em qualquer caso, a fundamentação deve ser congruente e exacta.

Congruente, isto é, os motivos devem aparecer como premissas donde se extraia logicamente a conclusão, que é a decisão. Se há contradição entre a fundamentação e a decisão, essa incongruência não pode deixar de influir na validade do acto.

⁸ Juarez Freitas, *Estudos de Direito Administrativo*, Malheiros, São Paulo, 1995, pp. 135 e 136.

⁹ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, Mexico, 1948, p. 213.

¹⁰ Antônio Domínguez Vila, *Constitución y Derecho Sancionador Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

Na verdade, quando a lei exige que o acto seja fundamentado é porque entende deverem ser conhecidas as razões da decisão. Ora se os motivos invocados não explicam a decisão tomada e até porventura implicariam uma atitude contrária, não pode considerar-se satisfeita a exigência legal. Mesmo quando a fundamentação seja facultativa, ela deve considerar-se uma formalidade do acto e quando incongruente essa formalidade apresenta-se viciada.

Exacta: as razões de direito devem corresponder aos textos invocados, os factos devem ser verdadeiros. Se os fundamentos são inexactos, uma de duas hipóteses pode admitir-se: a da intenção fraudulenta de os falsear para justificar determinada decisão, ou o erro de direito ou de facto. A fraude não se presume; é o erro que terá de admitir-se. Mas o erro pode ser relevante ou irrelevante para a validade do acto. Se, por exemplo, num processo de condicionamento industrial, o despacho de indeferimento é fundamentado no facto de haver já fábricas a laborar cuja produção abastece suficientemente o mercado nacional, e se prova que o número de fábricas é de 14 mas sem que isso altere o facto de estar abastecido o mercado, o erro cometido é irrelevante. Mas se o indeferimento se funda em estarem autorizadas 5 fábricas cuja capacidade de laboração é excessiva para o mercado nacional e se prova que só subsiste a autorização de 3 fábricas e que essas não chegam para satisfazer as necessidades de consumo interno, o erro é relevante pois

altera por completo os dados essenciais sobre que deve assentar a resolução.”¹¹

3.2. *A doutrina que nega a necessidade de motivação dos atos emanados do poder discricionário*

Entre os doutrinadores que negam a necessidade de motivação dos atos administrativos existem aqueles que o fazem de modo relativo, e os que o fazem de modo incongruente. Nenhum, ao que saibamos, consegue sustentar a desnecessidade de motivação dos atos administrativos discricionários, ou emanados do poder discricionário, de forma absoluta e sem incorrer em contradição.

Gasparini, por exemplo, sustenta que a motivação é necessária nos atos vinculados, ou quando a lei o exigir. Em suas palavras:

“A motivação é obrigatória quando se trata de ato vinculado (casos de dispensa de licitação) ou quando, em razão da lei, ela for exigida, como é o caso da escolha de proposta de maior preço (Dec.- Lei federal n. 2.300/86, art. 36, § 1º). Algumas vezes a motivação é exigida pela Lei das Leis, e disso é exemplo o inc. X do art. 93.”¹²

Entre os que negam a necessidade de motivação dos atos administrativos discricionários destaca-se o saudoso Hely Lopes Meirelles. Aquele eminente e saudoso administrativista, ao sustentar a necessidade de motivação dos atos administrativos em geral, ensina:

“Do Estado absolutista, em que preponderava a vontade pessoal do monarca com força de lei - ‘quod principi placuit legis habet vigorem’ - evoluímos para o Estado de Direito, onde

¹¹ Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 1ª edição brasileira, Forense, Rio de Janeiro, 1970, pp. 435/436.

¹² Diogenes Gasparini, *Direito Administrativo*, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 72.

só impera a vontade das normas jurídicas. Nos Estados modernos já não existe a autoridade pessoal do governante, senão a autoridade impessoal da lei. A igualdade de todos perante a lei e a submissão de todos somente à lei constituem dois cânones fundamentais dos Estados de Direito. A nossa Constituição consagrou tais princípios em termos inequívocos ao declarar que 'todos são iguais perante a lei' (art. 5º, *caput*) e que 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei' (art. 5º, II).

Paralelamente a esses dogmas democráticos, vigem outros direitos e garantias individuais, tendentes a salvaguardar os cidadãos da prepotência do Poder Público e do capricho de seus governantes. Os Estados, ao se organizarem, autolimitam, pelas leis, os seus poderes em relação aos indivíduos e à coletividade. Essas mesmas leis passam, daí por diante, a subordinar aos seus preceitos tanto a Administração quanto os administrados. A tendência moderna é a de substituir, na medida do possível, a vontade individual pela vontade jurídica, isto é, o comando da autoridade pelo comando da lei.

No Direito Público, o que há de menos relevante é a vontade do administrador. Seus desejos, suas ambições, seus programas, seus atos não têm eficácia administrativa, nem validade jurídica, se não estiverem alicerçados no Direito e na Lei. Não é a chancela da autoridade que valida o ato e o torna respeitável e obrigatório. É a legalidade a pedra de toque de todo ato administrativo.

Ora, se ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, claro está que todo ato do Poder Público deve trazer consigo a demonstração de sua base legal. Assim como todo cidadão, para ser acolhido na sociedade, há de provar sua identidade, o ato administrativo, para ser bem recebido pelos cidadãos, deve patentear sua legalidade, vale dizer, sua identidade com a lei. Desconhecida ou ignorada a sua legitimidade, o ato da autoridade provocará sempre suspeitas e resistências, facilmente arredáveis pela motivação.¹³

Entretanto, faz expressa ressalva: "Claro está que nos atos oriundos do poder discricionário a justificação será dispensável..."

Incorre, porém, data vênua, em evidente contradição, quando arremata:

"... bastando apenas evidenciar a competência para o exercício desse poder e a conformação do ato com o interesse público, que é pressuposto de toda atividade administrativa" (o destaque é nosso).¹⁴

Como se vê, Hely Lopes Meirelles, embora afirme a desnecessidade de motivação dos atos discricionários, termina por negar sua própria tese. Na verdade, demonstrar a conformação do ato com o interesse público nada mais é do que motivar o ato. Demonstração que não se limita à simplória afirmação que o ato atende o interesse da sociedade. Para ser demonstração, há de demonstrar. Há de evidenciar em que consiste o interesse público no caso específico, e a relação lógica entre a proteção desse interesse e o ato administrativo em questão.

¹³ Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 17ª edição, Malheiros, São Paulo, 1992, pp. 179/180.

¹⁴ Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 17ª edição, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 181.

3.3. *Motivação e desvio de finalidade*

É importante destacar que nos atos administrativos discricionários, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, a motivação é ainda mais importante do que em se tratando de atos vinculados.

É que nestes casos a motivação evita o desvio de finalidade, ou desvio de poder. Como ensina o ínclito Professor Caio Tácito, em primoroso estudo a respeito do desvio de poder no controle dos atos administrativos, legislativos e jurisdicionais:

“O desvio de poder é, por definição, um limite à ação discricionária, um freio ao trasbordamento da competência legal além de suas fronteiras, de modo a impedir que a prática do ato administrativo, calcada no poder de agir do agente, possa dirigir-se à consecução de um fim de interesse privado, ou mesmo de outro fim público estranho à previsão legal.”¹⁵

Na atividade de controle do sistema bancário, e das operações de câmbio, por exemplo, constitui retumbante absurdo pensar-se que o Banco Central pode ter poder discricionário a ser exercido sem necessidade de motivação, para conceder ou negar cartas patentes, e para credenciar, e para descredenciar, agentes do Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes. Tivesse o Banco Central esse poder, as cartas patentes, assim como o credenciamento passaria a ser um produto no mercado, uma mercadoria de primeira qualidade, ensejando incontrolável corrupção administrativa.

Realmente, se o Banco Central pudesse credenciar, e descredenciar, a seu bel prazer, sem precisar dizer os motivos de seus atos, poderiam as autoridades competentes para tomar tais decisões passar a exigir pagamento pelo creden-

ciamento, e taxas de manutenção deste, sem que o interessado tivesse como fugir da extorsão, nem como denunciá-la, à míngua de provas.

Não estamos afirmando que tal corrupção já exista, nem que seja esta a razão pela qual o Banco Central defende com tanto afincio a existência, em suas mãos, de um suposto poder discricionário a ser exercido sem motivação dos atos com base nele praticados. Afirmamos, porém, com segurança e incisivamente, que admitir o alegado poder discricionário, exercitável imotivadamente, significa criar mecanismos para a prática de corrupção. E como santos e demônios existem em toda parte, não se pode pretender que no Banco Central estejam somente os santos.

Aliás, é exatamente por consideração da falibilidade humana que a Constituição impõe rigorosos princípios à Administração Pública, entre os quais o da legalidade, o da impessoalidade e o da publicidade. E a lei impõe certos controles da conduta do administrador, como acontece, por exemplo, em relação aos contratos de prestação de serviços e de compra de bens pela Administração. A necessidade da licitação, nestes casos, impõe-se exatamente pela mesma razão que se impõe ao Banco Central a motivação de seus atos.

Não basta que nos órgãos da Administração Pública estejam pessoas honestas, dotadas de elevado espírito público, incapazes de exercitarem seus cargos visando o interesse próprio. Isto, no mais das vezes, não passa de vã esperança. Melhor do que confiar nas pessoas, é construir instituições. Somente estas podem garantir o exercício do poder estatal sem prejuízo da desejável liberdade e do respeito aos demais direitos individuais. No dizer de Dahrendorf,

¹⁵ Caio Tácito, “O desvio de poder no controle dos atos administrativos, legislativos e jurisdicionais”, em *Revista Forense*, Rio de Janeiro, vol. 320, p. 3.

“La respuesta al problema de la ley y el orden puede resumirse en una expresión: construcción de instituciones.”¹⁶

Construção de instituições, o que pode ser entendido como a edificação de um sistema normativo pleno e eficaz, de sorte que as relações interpessoais, e especialmente aquelas que envolvem a coisa pública, possam desenvolver-se sem o predomínio do subjetivismo. Nas palavras de Dahrendorf, para quem nem todas as leis e regras merecem o nome de “instituições”, tal palavra “sugiere tanto leyes reales cuanto una estructura subyacente más profunda, es decir, la construcción normativa de la sociedad a partir de sus principios.”¹⁷

Não se venha argumentar que a motivação, depois de praticado o ato, supre a deficiência deste. É que a motivação *a posteriori* não atende a exigência de segurança jurídica, essencial à garantia dos direitos do particular frente a Administração, a ser assegurada pela atividade jurisdicional. Por isto mesmo, ensina Bandeira de Mello:

“Assim, atos administrativos praticados sem a suficiente e tempestiva motivação, são ilegítimos e invalidáveis pelo Poder Judiciário toda vez que sua fundamentação tardia, apresentada apenas depois da impugnação em juízo, não possa oferecer segurança e certeza de que os motivos aduzidos efetivamente existiam ou foram aqueles que embasaram a providência contestada.”¹⁸

A motivação posterior, quando já o ato está sendo questionado, na verdade não atende a sua efetiva finalidade, que é a de propiciar o controle jurisdicional da atividade da Administração Pública. Como ensina o eminente Professor e Magistrado, Nunes Maia Filho, a moti-

vação há de ser prévia e explícita, para evitar o subjetivismo do administrador. Em suas palavras:

“A explicitação da motivação do ato administrativo é exigência que vem se firmando progressivamente, tendendo-se em conta o exercício do controle aplicável à atividade da Administração Pública, não apenas na intimidade da sua própria organização e por sua própria iniciativa (autocontrole), mas também através da atividade jurisdicional, que lhe é externa e superior.

A explicitação dos motivos do ato administrativo permite controlar o subjetivismo do agente e também atende à exigência da demonstração de boa fé que deve presidir as relações da Administração Pública com os administrados.

Além disto, a fundamentação explícita do ato serve ainda de justificação de sua iniciativa, máxime quanto aos atos que veiculam restrição de direitos, os quais devem sempre trazer adequados e completos fundamentos, como leciona Antonio Carlos de Araújo Cintra (Motivo e Motivação do Ato Administrativo, RT, 1979, pp. 87 e segs.).

A jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal consagra essa assertiva doutrinária, pois, como disse o eminente Ministro Luís Gallotti, *o Tribunal já tem seu critério, assentado e pacífico, sobre decisões não motivadas, anulam-se. Nunca vi, neste Tribunal, prevalecer outro critério, que não este* (RDA 80/128-147)

O egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região também já assentou, pela voz de um dos seus mais eminentes Julgadores, que *o ato admi-*

¹⁶ Ralf Dahrendorf, *Ley y orden*, trad. de Luis Maria Díez Picazo, Civitas, Madrid, 1994, p. 153.

¹⁷ Ralf Dahrendorf, *Ley y orden*, trad. de Luis Maria Díez Picazo, Civitas, Madrid, 1994, p. 157.

¹⁸ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 9ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 70.

administrativo desprovido de motivação específica não tem validade. (AMS 35.319-CE, Rel. Juiz Hugo Machado, BolJur 57/82).¹⁹

Temos sustentado também, em doutrina, a necessidade de fundamentação dos atos administrativos em geral, como decorrência do preceito constitucional que alberga a garantia do contraditório e da ampla defesa:

“Embora ao dizer que serão fundamentadas todas as decisões refira-se a Constituição Federal apenas ao Poder Judiciário, a necessidade de fundamentação das decisões da autoridade administrativa decorre do preceito constitucional segundo o qual *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.* (Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LV.)

Na lição de Ada Pellegrini Grinover, ‘a motivação tem íntima relação com o direito que as partes têm de influir concretamente *sobre a formação do convencimento do Juiz.*’ [Ada Pellegrini Grinover, cit. por Valdir de Oliveira Rocha, O Novo Processo Administrativo Tributário, IOB, São Paulo, 1993, p. 26]

Também em se tratando de decisão administrativa, é inegável que a fundamentação está diretamente relacionada com o direito do interessado de influir na formação do convencimento, seja da autoridade administrativa superior, competente para apreciar o recurso cabível no caso, seja do Juiz, ao qual for submetida a pretensão de controle de validade daquela decisão administrativa.

Não se considera fundamentada uma decisão que diz apenas inexistir o direito pleiteado, ou que *a pretensão do requerente não tem amparo legal.* Tais ‘fundamentos’, são de tal generalidade que se prestam para justificar qualquer indeferimento, e por isto mesmo, a rigor, não se prestam para nada. A decisão que tenha fundamentação assim tão genérica não permite o exercício do direito de defesa por parte daquele a quem prejudica, que não tem como argumentar em sentido contrário. Tal decisão, portanto, é nula.²⁰

3.4. A jurisprudência

3.4.1. Do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

Como se vê transcrita na precisa lição de Nunes Maia Filho, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região tem entendido que *o ato administrativo desprovido de motivação específica não tem validade* (AMS 35.319-CE, Rel. Juiz Hugo Machado, BolJur 57/82).

Aquele julgado bem demonstra que, enquanto em atividade judicante, já vínhamos adotando esse ponto de vista, o que nos deixa à vontade para sustentá-lo agora, sem que se possa dizer tratar-se apenas de opinião de um modesto parecerista.

3.4.2. Do Egrégio Superior Tribunal de Justiça

E mais à vontade ficamos, ainda, porque outra não é a orientação jurisprudencial das mais altas cortes de Justiça do País. No Superior Tribunal de Justiça tem-se firmado o entendimento segundo o qual

“O ato administrativo nunca é totalmente revestido de poder discricionário

¹⁹ Napoleão Nunes Maia Filho, *Temas de Direito Administrativo e Tributário*, UFC, Fortaleza 1998, pp. 53 e 54.

²⁰ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª edição, Dialética, São Paulo, 1998, pp. 245 e 246.

rio. Sempre existe um quê vinculante. Cabia ao impetrado juntar o parecer da CPG ou, então, motivar diretamente seu ato. Em não o fazendo, tal decisão revestiu-se de arbitrariedade. Precedentes do STJ.”²¹

E ainda, de modo conclusivo tem afirmado a necessidade de motivação, mesmo emanado este do poder discricionário:

“Ementa: Administrativo. Mandado de segurança. Aviador militar. Conselho de Justificação. Habilitação ao acesso por antiguidade. Transferência para a reserva remunerada. Ato discricionário. Ausência de motivação. Controle jurisdicional.

- O repositório normativo que regula a instauração do Conselho de Justificação confere expressamente ao Ministro Militar certa margem de liberdade em aceitar ou rejeitar a deliberação tomada e adotar a providência cabível no caso, competência esta situada no âmbito do poder discricionário, impondo-se, todavia, a necessidade de declinar os motivos de sua decisão na hipótese de rejeição das conclusões do julgamento colegiado.

- A transferência do militar para a reserva remunerada com fundamento nos fatos descritos pela Comissão de Promoções de Oficiais, com desprezo desmotivado das conclusões apresentadas pelo Conselho de Justificação, que o considerou habilitado para o acesso, é passível de revisão pelo controle judicial, porque desprovida de validade jurídica.

- Segurança parcialmente concedida.”²²

3.4.3. Do Supremo Tribunal Federal

Também no Colendo Supremo Tribunal Federal tem prevalecido a tese da exigência de motivação, como condição para que se possa efetivar o princípio da legalidade. É o que se vê de modo indubitado no seguinte julgado:

“Ementa: O STF já firmou o entendimento de que o Conselho de Política Aduaneira, ao fixar pauta de valor mínimo nos termos dos arts. 9 e 22, *d*, ambos da Lei n 3.244/57, deve motivar sua resolução editada para esse fim, por causa do princípio da legalidade que domina a formação de qualquer ato administrativo, não podendo, assim, o referido órgão, determinar aquela pauta sem fundamentar-se na intercadência ou no ‘dumping’ a que se reporta a primeira norma supracitada.”²³

Já decidiu, também, a Corte Maior, que

“...
Longe fica de vulnerar o art. 6º, parágrafo único, da Constituição de 1969 acórdão em que afastado ato administrativo praticado com abuso de poder, no que revelou a remoção de funcionário sem a indicação dos motivos que estariam a respaldá-la. Na dicção sempre oportuna de Celso Antônio Bandeira de Mello, mesmo nos atos discricionários não há margem para que a administração atue com excessos ou desvios, competindo ao judiciário a glosa cabível (Discricionariedade e Controle Judicial).”²⁴

No Supremo Tribunal Federal, aliás, foi sumulada a jurisprudência no senti-

²¹ STJ, Terceira Seção, unânime, MS 3.500-2 - DF, Rel. Ministro Adhemar Maciel, Rev do STJ a 7 (71) 81-89, julho 95, p. 84.

²² STJ, Terceira Seção, unânime, MS 4.162 - DF, Rel. Ministro Vicente Leal, Rev do STJ a 9 (100) 225-253, dezembro 97.

²³ STF, RE 76.601, Rel. Ministro Antônio Neder, julgado em 12/09/78, DJU de 06.10.78. No mesmo sentido são os REs 76.790-8, 77.221-9 e 77.264-2.

²⁴ STF, 2ª Turma, RE 131.661-ES, Rel. Ministro Marco Aurélio, RTJ 162, p. 708.

de que todos os atos administrativos submetem-se ao controle jurisdicional: "A Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em tais casos, a apreciação judicial." (Súmula 473)

É da maior evidência que os atos administrativos que afetam direitos ou interesses do particular não podem ser praticados sem motivação, posto que sem esta não há como possa ser exercitado o controle jurisdicional.

Mesmo assim, para afastar qualquer dúvida que ainda se pudesse suscitar, e muito especialmente no que concerne à revogação dos atos administrativos, o legislador prescreveu a necessidade de motivação, em norma recente, clara e inofismável.

3.5. A lei

Realmente, corporificando o entendimento sedimentado na doutrina e na jurisprudência, a lei estabeleceu que

"a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, *motivação*, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência." (Lei nº 9.784, de 29.01.99, art. 2º - grifamos *motivação*)

E ainda, com explicitude inexcusável, disse que

"os atos administrativos deverão ser *motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos*, quando neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; ... e também quando importem anulação, *revogação*, sus-

penção ou convalidação de ato administrativo. (Mesma Lei, art. 50, incisos I e VIII). E mais, que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, ... (Mesma Lei, art. 50, § 1º)." (Grifamos as expressões *motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos e ainda, a palavra motivação*)

4. Motivação dos Atos Tributários

4.1. Atividade plenamente vinculada

Em princípio, a atividade de tributação é atribuída ao poder vinculado. O tributo, diz o art. 3º do Código Tributário Nacional, é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A motivação, neste caso, faz-se pela exposição dos fatos, e pela referência à regra legal a estes aplicada. Funciona, neste caso, como elemento essencial para o controle da legalidade.

Existem, porém, situações excepcionais. Situações em relação às quais a Constituição concede ao Poder Executivo a faculdade para agir sem que exista o que Celso Antônio, com muita propriedade, denomina "prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração..."²⁵ É o que ocorre com os impostos ditos flexíveis, em relação aos quais a Administração goza de relativa liberdade, como a seguir será demonstrado.

4.2. Os impostos flexíveis

Em nosso Sistema Tributário prevalece o princípio da estrita legalidade. Entretanto, em relação a alguns impostos a Constituição Federal atribui certa margem de liberdade à Administração, para alterar as respectivas alíquotas.

Assim acontece com os impostos sobre o comércio exterior, vale dizer, imposto de importação e de exportação,

²⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 11ª edição, Malheiros, São Paulo, 1999, p. 306.

com o imposto sobre produtos industrializados, e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, e sobre títulos e valores mobiliários.

A faculdade de que dispõe a Administração para aumentar ou reduzir ditos impostos, porém, há de ser exercida dentro de certos parâmetros, pois a Constituição exige sejam "atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei".²⁶

Na prática essa limitação tem sido flagrantemente burlada, mediante motivação genérica, excessivamente abrangente. E o Poder Judiciário se tem mostrado complacente, admitindo a validade dos atos que elevam alíquotas daqueles impostos de forma inteiramente discricionária.

Aliás, mesmo que se entenda tratar-se de poder discricionário, o controle judicial é cabível, e a motivação objetiva exigível. Hoje até por força de dispositivo legal expresso²⁷, porque a alteração de alíquota de um imposto, para maior, é ato administrativo que sempre afetar interesses e agravam deveres ou encargos. E mesmo quando a se trate de redução, algum interesse poderá estar sendo afetado, especialmente o próprio interesse público na arrecadação do imposto.

4.3. Motivação e controle

A motivação dos atos administrativos em geral é indiscutivelmente um instrumento de controle. Seja do controle judicial, seja do controle diretamente democrático, configurando-se como elemento que vai permitir à opinião pública ter a certeza a respeito da legitimidade e racionalidade do exercício do poder

pela Administração, na medida em que através dela os órgãos administrativos reconduzem seus atos a uma regra de Direito, prestando assim contas do uso de seus poderes e evitando que suas decisões apareçam como algo meramente voluntarista ou arbitrário.²⁸

Para que exista efetivo controle, porém, mister se faz que a motivação seja objetiva e específica. Não pode ficar perdida em conceitos vagos. Não pode ser motivação que se preste para tudo, pois se a tudo serve não serve a nada.

5. Conclusões

De tudo o que foi exposto, penso que podem ser extraídas as seguintes conclusões:

1ª) Todo e qualquer ato administrativo deve ser motivado, porque somente assim se pode fazer efetivo o controle jurisdicional da Administração Pública.

2ª) O que o legislador a esse respeito estabelece é mera explicitação do que se há de entender em face dos princípios constitucionais vigentes.

3ª) A desnecessidade de fundamentação é atinente apenas ao que denominamos ato político, que nos termos da referida lei pode ser entendido como o ato que não atinge direitos individuais subjetivos.

4ª) No ato que eleva ou reduz alíquota de imposto flexível, a indicação das circunstâncias que o motivam deve ser objetiva e específica, não sendo suficiente a referência às *conveniências do mercado*, ou expressão outra igualmente vaga, que se preste para justificar qualquer ato do gênero.

²⁶ Constituição Federal de 1988, art. 153, § 1º.

²⁷ Lei nº 9.784, de 29.01.99, art. 50, incisos I e II.

²⁸ Joaquín Álvarez Martínez, *La Motivación de los Actos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999, pp. 95/96.