

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM BACHAREL DE DIREITO**

**BIANCA OLIVEIRA IBIAPINO**

**LIMITES DA DISCRICIONARIEDADE NA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA DO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL**

**São Paulo**

**2021**

BIANCA OLIVEIRA IBIAPINO

**LIMITES DA DISCRICIONARIEDADE NA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA DO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Presbiteriana Mackenzie como  
requisito parcial à obtenção de grau ao curso de  
bacharelado em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Antônio Cecílio M. Pires

São Paulo

2021

BIANCA OLIVEIRA IBIAPINO

LIMITES DA DISCRICIONARIEDADE NA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA DO PROCESSO  
ADMINISTRATIVO MUNICIPAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Presbiteriana Mackenzie como  
requisito parcial à obtenção de grau ao curso de  
bacharelado em Direito.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

## LIMITES DA DISCRICIONARIEDADE NA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL

Bianca Oliveira Ibiapino

**Resumo:** O presente trabalho abordará todas as questões que permeiam o agente público, assim como todo sistema vinculado a própria administração tributária e ainda como e quais são as liberdades discricionárias disponibilizadas a estes para atuação. Algumas questões foram efetivadas para realização do presente artigo, sendo analisado um estudo específico sobre o formato e organização da administração pública e as consequências da liberalidade atribuída a seus servidores na vida prática do cidadão.

**Palavras-chave:** direito público; processo administrativo tributário; agente fiscal; discricionariiedade; arbitrariedade.

**Abstract:** The current work will approach all the questions about the public agent, such as all the system within tax administration and still how and which are elective liberty available for those to act. Some questions were made intending to make this article, due specific research analyzing the format and organization of the public administration and each consequence of the choices made and your uses in the citizens lives.

**Key-words:** public law; tax administrative proceeding; public agente; discretion; arbitrariness.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Processo administrativo municipal. 2.1. Previsão legal. 2.2. Competências. 2.3. Processo administrativo disciplinar. 3. Da autuação tributária municipal. 3.1. Procedimento fiscalizatório. 3.2. Autuação. 3.3. A principiologia e a aplicação de sanções. 4. A discricionariiedade administrativa e seus limites. 4.1. Conceito de discricionariiedade. 4.2. Os limites da discricionariiedade. 4.3. A discricionariiedade na dinâmica da norma como forma de afastamento da arbitrariedade. 5. Conclusão. 6. Referências.

### 1. INTRODUÇÃO

É sabido que a finalidade dos atos administrativos está intimamente vinculada a sua função social, isto porque a Administração Pública possui em seu íntimo o necessário zelo pelo maior interesse público, analisando de maneira pormenorizada os melhores caminhos a serem trilhados a fim de se alcançar referido objetivo.

Visando encontrar os meios cabíveis a se percorrer a fim de garantir a concretização do melhor interesse público, a Administração buscou evitar que fosse disponibilizado aos seus agentes, a possibilidade de que seus objetivos privados de alguma maneira se sobrepusessem aos interesses coletivos - interesses estes que são estritamente protegidos pelo glorificado Estado Democrático de Direito.

Justamente com o objetivo de se estabelecer controle estrito a este Estado Democrático, foram criadas leis que são responsáveis por regular os meios procedimentais a serem seguidos, de modo que seus agentes tenham sempre um “norte”, um “guia”, um “limite”, a basear suas próprias ações a fim de atingirem o objetivo final que é o acolhimento aos interesses coletivos.

Entretanto, a fim de garantir a acertabilidade de seus respectivos intermediadores, a Administração Pública possibilitou que estes mantenham certa liberalidade quando deparados por situações que demandem sua discricionariedade; isto implica dizer que a Administração, ao analisar os diversos atos que compõem uma sociedade organizada pela Democracia e o maior interesse social, compreendeu que por diversas vezes é preciso que seu agente, baseado na lei, pondere suas respectivas ações de maneira pessoal.

É justamente pensando nesses limites estabelecidos ao agente fiscal para utilizar-se de seu próprio convencimento, que o presente artigo se baseará nas seguintes questões: como funciona o processo administrativo municipal? Quais são os limites e princípios que norteiam as decisões e legislação? Porque existe essa discricionariedade e qual a sua finalidade?

As questões acima citadas serão respondidas ao longo do presente artigo através da pesquisa e estudo da doutrina jurídica brasileira que se estende em análises específicas e pormenorizadas sobre o tema, buscando maior compreensão sobre as razões para criação do instrumento da discricionariedade e as benesses e possíveis infortúnios que possam causar ao Contribuinte envolvido nas atividades comissivas estatais, bem como possíveis extravagâncias cometidas pelo próprio agente fiscal.

Referida discricionariedade, permitida aos agentes administrativos, está estreitamente ligada aos limites que permeiam o interesse privado e o coletivo, fazendo com que os atos que fujam desse limiar sejam aclarados por nulidade, seja por desvio de poder ou até mesmo, desvio de finalidade da conduta deste agente.

Ciente de todo este cenário, o presente trabalho visa discorrer a respeito dos limites existentes que abarcam a discricionariedade atribuída aos agentes administrativos quando, especificamente, realizam autuações fiscais tributárias que ensejam a distribuição de diversos processos administrativos no município de São Paulo.

Como acima descrito, referida discricionariedade deve estar restrita ao que for viabilizado pela legislação competente, dando origem ao chamado Poder Discricionário da Administração Pública - poder este estabelecido com o fim de oportunizar ao agente que encontre, de maneira mais acertada possível, a solução necessária ao correto funcionamento da administração dentro dos preceitos baseados no melhor interesse social.

Pensando nesta discricionariedade admitida ao agente fiscal que o presente artigo versará sobre questões vinculadas não a este poder em específico (poder discricionário), mas também versar sobre o que constantemente é confundido como direito inerente àqueles que compõem o ente público, conhecida como arbitrariedade.

Diferentemente da discricionariedade, que possui certa limitação e amparo legal, a arbitrariedade é vista como mera liberalidade do agente, podendo este inclusive agir de maneira a se beneficiar ou beneficiar a terceiro, apenas como forma de cumprimento de função; a Autoridade Fiscal deve basear suas escolhas objetivando sempre a proteção aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade (dentre outros) para garantir que suas ações não sejam pautadas por seus interesses egoísticos, mas sim visando a justiça e equilíbrio social.

Qualquer ato que fuja destes preceitos que o fundamentam será considerado, como já dito acima, desvio de finalidade ou poder, acarretando sérias consequências ao agente, à administração pública, mas principalmente ao Contribuinte que está envolto neste sistema, onde diversas vezes, não possui voz para contestar referidas arbitrariedades cometidas por agentes administrativos.

Portanto, necessária a análise abaixo ilustrada sobre o tema, a fim de que se possa conferir autenticidade e justificativa à criação deste instrumento, objetivando atestar se sua utilização é realizada de forma a possibilitar uma maior mobilidade na resolução de questões e conflitos existentes do dia a dia que envolvem o direito público, seus servidores e respectivos usuários.

## **2. PROCESSO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL**

A classificação referente ao Direito Administrativo é um tanto quanto conturbada entre os autores do ramo, pois, apesar de ter surgido no curso jurídico no longínquo ano de 1851, alguns o definem parcialmente como um conjunto de atos que se relacionam estritamente ao Poder Executivo, e outros relacionam referido direito aos seus sujeitos e não especificamente aos atos que se subordinam à ele, tendo na conceituação de Laferrière o sentido mais aproximado que se relacionará a este trabalho, pois para o Autor, nas palavras do nobre Hely

Lopes, o conceito atribui ao Direito Administrativo a “ordenação dos serviços públicos e a regulamentação das relações entre a Administração e os Administrados”<sup>1</sup>.

Ora, o conceito acima destacado traduz de maneira sintetizada os objetivos dos Procedimentos Administrativos, isto porque referidos serviços públicos são aqueles que regem os agentes, a atividade pública e a coletividade, tendo como base para sua efetiva regulamentação uma série de princípios jurídicos que impulsionam a harmonia entre a efetividade do Estado e os interesses da própria coletividade, não cabendo ao Direito Administrativo definir quais são os interesses de cada Estado, mas sim regulamentar e disciplinar a atuação destes e a sua atuação direta.

Em resumo:

O conceito de Direito Administrativo Brasileiro, para nós, sintetiza-se no conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado. (Hely Lopes Meirelles, 2016, p. 42)

O Processo Administrativo foi criado justamente para “formalizar” os atos requeridos pelo Estado Democrático de Direito, dando a estes certa formalidade e legalidade através da instrumentalização dos atos administrativos objetivando que se tornem irrefutáveis através do procedimento que envolve o processo como um todo.

Processo administrativo é a garantia fundamental do cidadão em relação à administração pública num Estado democrático de direito.  
Processo administrativo é a sequência de atividades da Administração, interligadas entre si, que visa a alcançar determinado efeito final previsto em lei. Trata-se do modo como a Administração Pública toma suas decisões, seja por iniciativa de um particular, seja por iniciativa própria. (Benigno Núñez Novo, 2018)

Cada ato administrativo é registrado em um processo que se vincula a certas formalidades a depender de qual órgão se relaciona, sendo ao final toda decisão tomada um conglomerado de pareceres, estudos, consultas e ritos procedimentais que se concluem no ato final da administração pública, tudo com a finalidade de buscar o melhor método e a mais benéfica decisão para coletividade.

Inclusive, a existência do processo administrativo é assegurada constitucionalmente em seu artigo 5º, inciso LV, confira:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

---

<sup>1</sup> Hely Lopes Meirelles, 2016, p. 40-41

Inciso 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.

Portanto, legalmente garantido – especificamente no processo administrativo, a aplicação do contraditório e da ampla defesa aos envolvidos, sendo inadmissíveis provas obtidas por meio ilícito apesar de todo o procedimento considerar a verdade material dos fatos para analisar o ocorrido, sendo todos os atos geridos através dos procedimentos determinados por lei, assegurando a continuidade do Estado Democrático de Direito.

Não só regulamentar e disciplinar, como também é de responsabilidade do Direito Administrativo regradar o comportamento de seus respectivos agentes, investigando se estes estão de acordo com o legalmente previsto, respeitando os limites que permeiam as proibições e obrigações, organizando inclusive não apenas a relação do próprio Estado com seus agentes, mas a relação destes com o meio coletivo, pois inclui-se em sua função, estabelecer a ponte entre o Direito Público e as necessidades e aplicações na vida cotidiana de cada cidadão.

Neste contexto, foi criado um ramo dentro do próprio Direito Administrativo chamado Direito Administrativo Disciplinar, responsável pela gestão específica dos Processos Administrativos Disciplinares (PAD), criados com objetivo de garantir a funcionalidade e eficácia da aplicação do sistema em torno daqueles que são tutelados pelo próprio Estado de Direito.

O Direito Administrativo Disciplinar é um ramo do Direito Administrativo, que tem por objetivo regular a relação da Administração Pública com seu corpo funcional, estabelecendo regras de comportamento a título de deveres e proibições, bem como a previsão da pena a ser aplicada. (Manual de Processo Administrativo Disciplinar, 2021, p. 14)

Referido Processo Administrativo Disciplinar irá se pautar também por todos os princípios administrativos, em especial aqueles que vinculam-se ao devido processo legal, assegurando que todos os meios disponíveis para verificação do ocorrido serão utilizados, bem como serão seguidas as normas vinculadas ao texto legal, e ainda os princípios da ampla defesa e contraditório, possibilitando que o agente possa apresentar sua defesa cabível e seja cientificado de todo o processo administrativo e demais atos que o envolvem que estão sendo direcionados a apuração do ocorrido.

Importante destacar, neste cenário, o Princípio do Informalismo Moderado que se relaciona intimamente ao tema que envolve o presente trabalho, pois é através deste princípio que a administração pública possui a liberdade de não se ater as regras rigidamente, sendo possibilitado a aplicação da discricionariedade pelo agente e até mesmo dentro dos



procedimentos instrumentais do sistema administrativo, estando legalmente previsto no artigo 22 da Lei nº 9.784/99:

Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

O processo administrativo municipal está estreitamente relacionado com a ação fiscalizatória da Administração Pública, cujos norteadores estão associados aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, conforme artigo 37 da Constituição Federal.<sup>2</sup>

Referida fiscalização deve estar pautada por regulamentações formais devendo ser respeitados todo o procedimento legislativo municipal, devendo o agente público seguir estritamente a norma legal, observando atentamente aos respectivos limites dispostos em lei para sua atuação arbitrária sob pena de estar envolto ao temido Processo Administrativo Disciplinar – “PAD”.

### 2.1. *Previsão Legal*

No município de São Paulo, o processo administrativo fiscal é regulamentado pela Lei Municipal n.º 14.107 de 12 de dezembro de 2005, cujo objeto encontra-se perfeitamente descrito em seu artigo 1º, confira:

Art. 1º Esta lei regula as medidas de fiscalização, a formalização do crédito tributário, o processo administrativo fiscal decorrente de notificação de lançamento e auto de infração, o processo de consulta e demais processos administrativos fiscais, relativos a tributos administrados pela Secretaria Municipal de Finanças, e cria o Conselho Municipal de Tributos.

Em relação as autuações fiscais, caso o Contribuinte entenda ser esta indevida, será facultada a ele a apresentação de impugnação, conforme previsto no artigo 145, inciso I do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>, sendo-lhe permitida a defesa nos moldes adequados à legislação do ente competente da lavratura.

Há inclusive previsão no artigo 800 do Anexo Único – Decreto n.º 59.579/2020 (Código Tributário Municipal de São Paulo) sobre os objetivos do referido código:

---

<sup>2</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, [...]

<sup>3</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo

Art. 800. São objetivos do Código:

I - manter o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Município os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;

II - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse;

III - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes;

IV - assegurar sempre a forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos previstos em lei, bem como a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos.

É explícito em seu inciso II a necessária atenção aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório dentro do processo administrativo, incluindo a transparência ao Contribuinte dos processos fiscalizatórios, conforme destaca o inciso IV acima citado.

A arbitrariedade do agente público, quando comprovada pelo Contribuinte autuado, deve ser levada a conhecimento do respectivo superior hierárquico vinculado ao funcionário e instaurado o devido processo administrativo disciplinar para investigação do ocorrido e possíveis aplicações de sanções ao agente, incorrendo a possibilidade de nulidade do ato praticado.

Há, inclusive, legislação específica que trata justamente sobre a aplicação de sanções e penalidades que assim coordena (Lei 8.429/92):

Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.

Referida lei é fundamental para regulamentar a aplicação de sanções para agentes que cometam atos de improbidade administrativa, seja ele agente público, servidor ou não, da administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, todos estes se submeterão à referida lei.

Esta legislação refere-se exclusivamente as questões ligadas ao enriquecimento ilícito do servidor/ agente público, não se tratando deste o foco do presente trabalho, não será realizada uma análise aprofundada sobre o tema, visto que o enriquecimento ilícito foge da alçada da discricionariedade e vincula-se unicamente a moralidade e ética dos envolvidos; entretanto,

importante frisar ainda que aqueles que se relacionam com o direito público possuem o dever de serem julgados de acordo com seus atos e funções e as suas respectivas obrigações.

## 2.2 *Competências*

A competência para elaboração da legislação vinculada ao processo administrativo caberá aos respectivos entes municipais, isto porque foi deliberado que, em caso de ausência de regulamentação específica dos Estados e Municípios, será seguido o procedimento determinado em âmbito federal pela Lei 9.784/99.<sup>4</sup>

Portanto, cada ente federativo possui autonomia para legislar sobre o processo administrativo, ficando o uso da Lei Federal 9.784/99 como forma suplementar na ausência de norma específica.

Devemos considerar inclusive o disposto no artigo 15 do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015):

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Ou seja, também poderá ser aplicado o Código Civil de forma subsidiária para regulamentar eventuais disposições que necessitariam de uma legislação específica sobre regulamentação para processo administrativo, não lhe sendo aplicável à União Federal que já possui regra geral para tratar do tema e suas leis específicas.

Considerando que a União possui competência privativa para legislar sobre processo, conforme artigo 22 da Constituição Federal<sup>5</sup>, resta então ser de competência dos Estados e Municípios legislar sobre o procedimento que se relacione a sua necessidade local adaptando à lei geral nacional.

Ainda mais significativa referida análise de competência quando relacionada ao Processo Administrativo Disciplinar, isto porque, se não há uma regulamentação específica, contendo formalidades e estruturas rígidas, a penalização do administrado e do administrador ficará a mercê de arbitrariedades dos respectivos superiores, gerando por consequência uma

---

<sup>4</sup> Claudio Carneiro, 2018

<sup>5</sup> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho

enorme insegurança dentro do sistema vinculado ao Direito Público que deveria ser certo e determinado.

A autonomia transmitida aos entes federativos é justamente para que cada um possa se adaptar de maneira individual e específica às suas carências, analisando para tanto todo o disposto em legislação constitucional e ainda, o rol de princípios que contribuem para o aperfeiçoamento do sistema jurídico e administrativo brasileiro.

Focando no processo administrativo disciplinar, a competência para julgamento será do órgão que aferiu as irregularidades e deu início a apuração dos fatos para verificação do alegado. Referida autoridade irá elaborar um parecer que seguirá juntamente com a defesa do servidor acusado para julgamento pelo órgão colegiado competente, a depender da função do servidor, sendo referido julgamento importantíssimo, e deve ser regido de atenção e foco em cada detalhe:

Injustiças podem encontrar-se no preparo do processo, quando, graças à artimanha de profissionais sem escrúpulos, as causas já vos fossem apresentadas alteradas fundamentalmente na sua realidade jurídica, em consequência de motivos infundados, de provas que não são provas, de testemunhas subornadas, de documentos falsificados ou viciados. No curso dessa fase de instrução, a vós impor-se-á, portanto, a maior circunspeção, a mais absoluta prudência, para evitardes que tome consistência a menor injustiça [...] quando da aceitação ou da recusa de um processo, deveis ter, pois, um senso vigilante de justiça, a fim de que as causas destituídas de qualquer fundamento, ou manifestamente fundadas na falsidade, ou, ainda, em fatos verdadeiros, porém juridicamente impróprios para obter o efeito desejado, sejam recusadas com corajosa firmeza. (Oração do Papa Paulo VI sobre justiça, Tribunal da Rota Romana)

A justiça deverá emergir-se de qualquer tentativa de corromper os fatos e provas alegadas, visto que a condenação de um servidor público não é somente uma perda individual, mas sim uma lástima à toda uma sociedade.

Portanto, a competência para julgar eventuais infrações ou condutas inapropriadas praticadas por servidores públicos é daquele que o ascende hierarquicamente, responsável pela elaboração de relatório e encaminhamento do caso ao julgamento e, as competências para julgar depende inclusive do grau de infração cometida, conforme preconiza a própria lei 8.112/90 em seu artigo 167, parágrafo 1º: “Se a penalidade a ser aplicada exceder a alçada da autoridade instauradora do processo, este será encaminhado à autoridade competente, que decidirá em igual prazo” (Antonio Carlos Alencar Carvalho, 2008).

### 2.3. *Processo administrativo disciplinar*

Conforme antecipado, o Processo Administrativo Disciplinar, conhecido pela sigla “PAD”, é utilizado como instrumento hábil para garantir a fiscalização, análise e eficácia dos atos administrativos, bem como verificar se seus respectivos agentes estão se utilizando da maneira correta dos instrumentos disponíveis para aplicação do direito administrativo.

O processo administrativo disciplinar é pautado por uma série de princípios que são utilizados para reger todo o processo administrativo em si, posto que esse analisará e aplicará punições as eventuais infrações cometidas por seus respectivos agentes e demais servidores a ele vinculado através do uso do poder disciplinar conferido ao Estado.

Referido Poder Disciplinar permite que a administração pública aplique sanções e se baseie no processo administrativo que respeitará o contraditório e a ampla defesa para eventual perda de cargo de servidor estável, sendo variável quais os fundamentos legais que se pautará referido processo, posto que este verificará todas as leis que permeiam a função a qual o servidor está abarcado, não podendo jamais privar o servidor envolvido de sua liberdade, visto que referida sanção cabe exclusivamente ao direito penal e ao processo lá em trâmite.<sup>6</sup>

Conforme já explicitado, referido processo se pautará nos mais diversos princípios, sejam eles constitucionais ou decorrentes de normas ou demais fontes jurídicas.

O Princípio do Devido Processo Legal, encontrado em sua origem no artigo 5º da Constituição Federal<sup>7</sup>, formula a base de todos os demais princípios jurídicos aplicáveis aos mais diversos casos. Através deste princípio que é garantido ao servidor envolto ao processo administrativo disciplinar que o formalismo previsto legalmente será aplicado em todo o procedimento, objetivando que este possua um julgamento sem vícios e lhe sejam garantidos o contraditório e a ampla defesa, sem verificar inclusive se a natureza do motivo da instauração do Processo Administrativo Disciplinar é leve, moderada ou grave.

O Estado, em tema de punições disciplinares ou de restrição a direitos, qualquer que seja o destinatário de tais medidas, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois o reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida estatal - que importe em punição disciplinar ou em limitação de direitos - exige, ainda que se cuide de procedimento meramente administrativo (CF, art. 5º, LV), a fiel observância do princípio do devido processo legal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade desse princípio, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato

---

<sup>6</sup> Hely Lopes Meireles, 2016, p. 145-147

<sup>7</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

punitivo ou da medida restritiva de direitos. (Supremo Tribunal Federal. AgI nº 241.201, julgado em 27/8/2002, publicado em 20/9/2002)

O Princípio da Ampla Defesa garante que o “acusado” possa utilizar-se de todos os meios legalmente previstos para dispor sua defesa, sendo a este reservado o direito posto que se trata de procedimento que poderá ocasionar penalidades e sanções, devendo se assim desejar, apresentar testemunhas, participar ativamente de todos os atos do processo e elaborar todos os meios de provas cabíveis ao convencimento de sua defesa; sendo garantido também o Princípio do Contraditório que assegurará ao servidor que todos os atos possibilitados a acusação seja também utilizado por ele como método de defesa.

O Princípio do Informalismo Moderado, já antecipado acima, está intimamente ligado ao tema da arbitrariedade, visto que este possibilita que nem todos os atos sejam estritamente realizados rigidamente como a lei prevê, sendo autorizada certa interpretação legislativa e até mesmo o uso da arbitrariedade dos envolvidos, dispensando o processo administrativo a forma rígida quando assim permitida por lei, pois aqui se objetiva a verdade material do ocorrido, não sendo dada tanta importância a verdade real como o é realizado no direito penal.

De modo a compatibilizar o processo administrativo com a busca da verdade material, este é pautado por uma maior informalidade do que o processo judicial, daí não se exigir como obrigatório o patrocínio de advogado, visando a dar mais liberdade ao interessado para se defender da forma como melhor entender, ou seja, sozinho ou por profissional qualificado. (Claudio Carneiro, 2018)

Esta verdade material também é consagrada através de seu princípio próprio – o Princípio da Verdade Material, cujo objetivo é buscar a compreensão real dos fatos ocorridos, objetivando a verdade não apenas nos fatos levados ao próprio processo administrativo (como é realizado em um processo judicial comum), mas sim analisando todo o contexto fático probatório e as provas que não foram trazidas pelas partes ou eventuais argumentos não suscitados, sendo possibilitada, por consequência, a atuação de ofício da administração pública.

É importante recordar que o objetivo principal do processo é apurar a realidade material dos fatos ventilados nos autos. Desta forma, o conteúdo apresentado no lastro probatório acostado ao processo tem mais relevância do que a forma como foi produzido, desde que tenham sido observados os princípios já discutidos do contraditório e da ampla defesa. (Manual de Processo Administrativo Disciplinar, 2021, p. 17)

Este Princípio da Verdade Material amarra-se a outro princípio, o conhecido como Princípio da Não-culpabilidade, ou seja, essa atuação de ofício por aqueles responsáveis pelo procedimento disciplinar também está vinculado ao entendimento de que aquele servidor possui

certa presunção de inocência, assim como previsto constitucionalmente - pelo artigo 5º da Carta Magna<sup>8</sup>, sendo permitido, por outro lado, uso de decisões acautelatórias que buscam tutelar a proteção da busca pela verdade material, adotando medidas mais agressivas como o afastamento preventivo deste servidor, analisando inclusive a motivação deste com todos os fatos que estão sendo imputados à ele.

Após a utilização dos princípios acima elencados e outros eventuais que se façam necessários, será realizada a instauração dos atos que antecedem a instauração de inquérito administrativo responsável pela apuração do ocorrido, sendo este totalmente sigiloso a fim de garantir a idoneidade dos envolvidos e evitar que possa ocorrer interferências ocasionais. Por fim, seguirá o processo para fase de julgamento que deverá ser julgado no prazo de 20 dias (Antonio Carlos Alencar Carvalho, 2008).

Válido ressaltar que, ainda que prescreva os crimes ou infrações que possivelmente seriam analisadas para determinação das respectivas penalidades através do procedimento administrativo, é facultado à Administração Pública a instauração do Processo Administrativo Disciplinar objetivando esclarecimentos sobre o ocorrido em busca da verdade material, seu objetivo primordial.

Portanto, o processo administrativo disciplinar não foca apenas em aplicar penalidade aos seus servidores, mas sim buscar a verdade, os fatos e analisar de forma aprofundada o que levou o agente a escolher agir de determinada forma e quais foram as consequências para coletividade ou para aquele contribuinte em específico em razão de sua escolha.

Em um cenário mais amplo, ainda que o agente seja legalmente autorizado a agir de forma discricionária, é preciso que este siga todos os princípios que norteiam o próprio direito administrativo, e estes princípios o seguirão até mesmo para sua proteção e defesa, se este for inserido em um procedimento que avaliará suas condutas disciplinares.<sup>9</sup>

### **3. DA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL**

O Poder Público distribuiu aos seus agentes certos poderes que possibilitam o regular funcionamento do Estado Democrático, inserindo a estes alguns elementos que asseguram maior grau de acertabilidade em suas respectivas condutas, sendo estes elementos compostos

---

<sup>8</sup> Art. 5 Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória

<sup>9</sup> Manual de Processo Administrativo Disciplinar, 2021, p. 15-18

por princípios e direitos que limitam as competências de todas as esferas (Municipais, Estaduais e Federais).

Os agentes são definidos por Hely Lopes da seguinte maneira:

Agentes públicos – São todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal. Os agentes normalmente desempenham funções do órgão, distribuídas entre os cargos de que são titulares, mas excepcionalmente podem exercer funções sem cargo. A regra é a atribuição de funções múltiplas e genéricas ao órgão, as quais são repartidas especificamente entre os cargos, ou individualmente entre os agentes de função sem cargo. Em qualquer hipótese, porém, o cargo ou a função pertence ao Estado, e não ao agente que o exerce, razão pela qual o Estado pode suprimir ou alterar cargos e funções sem nenhuma ofensa aos direitos de seus titulares, como podem desaparecer os titulares sem extinção dos cargos e funções. (HELY LOPES, 2016, p. 79)

A estes agentes são definidas funções legalmente estabelecidas que são repassadas de acordo com o respectivo cargo ocupado, sendo delimitado a sua natureza e limites dos poderes para desempenhar referido papel, poderes estes que serão melhor destacados abaixo.

O principal poder é denominado de “Poder Vinculado” que se relaciona intimamente ao direito positivado, ou seja, o direito legalmente escrito e previsto em norma regulamentada, cujas ações estão intimamente ligadas as condutas do agente fiscal, e sua inobservância acarretará a imediata nulidade do ato, consagrando o reconhecido Princípio da Legalidade.

De contínuo, importante destacar os poderes hierárquicos e disciplinar, pois neste há certo controle dos responsáveis na conduta de seus agentes, devendo estes sempre estarem cientes dos fatos e observarem possíveis atitudes passíveis de punição, já aquele implica diretamente na questão literal de hierarquia, ou seja, vincula-se a distribuição de funções, competências e condução dos procedimentos primordiais para o correto funcionamento da máquina pública.

Por fim, o poder discricionário – objeto de discussão do presente trabalho, permite ao agente a liberdade de determinar as suas próprias condutas em determinadas situações que não possuam um respaldo específico na lei, objetivando, com uso da discricionariedade, tornar mais eficiente o procedimento administrativo efetivado concomitantemente ao poder de polícia que objetiva fiscalizar atos passíveis de punição.

Esses poderes não podem ser recusados ao administrador público, embora devam ser interpretados restritivamente quando colidem com os direitos individuais dos administrados. Reconhecida a existência legal da discricionariedade administrativa, cumpre ao intérprete e aplicador da lei delimitar seu campo de atuação, que é o do interesse público. A finalidade pública, o bem comum, o interesse da comunidade, é que demarcam o poder discricionário da Administração.<sup>28</sup> Extravasando desses lindes, o ato administrativo descamba para o arbítrio, e o próprio Direito



Administrativo lhe nega validade, por excesso ou desvio de poder. Por isso mesmo, adverte Santi Romano, que as normas administrativas devem ser interpretadas com o propósito de reconhecer a outorga do poder legítimo à Administração e ajustá-lo às finalidades que condicionam a sua existência e a sua utilização. (Hely Lopes Meirelles, 2016, p. 53)

A autuação tributária será representada principalmente pelo uso do poder de polícia disponibilizado aos agentes fiscais, conforme previsto no artigo 78 do Código Tributário Nacional.<sup>10</sup>

Citado poder será utilizado pelas autoridades administrativas para obter informações que, muitas vezes, podem ser omitidas pelo Contribuinte, o que implica dizer que o agente terá acesso a diversos dados do sujeito passivo, restando que este aplique, em especial, o princípio da isonomia, ou seja, que seja assegurado a este Contribuinte autuado a igualdade material, sendo assegurado que o agente fiscal não incorra de excessos; porém é nesta fase que lhe é, por muitas das vezes, possibilitado o uso da arbitrariedade de maneira indevida.

Referido uso descomedido pode ocasionar autuações desnecessárias ao sujeito passivo, ocasionando o funcionamento também dispensável da máquina pública e a contratação de profissionais do direito para elaboração de defesas baseadas na ineficiência do servidor.

A autuação tributária interage internamente com o processo administrativo fiscal cujo objetivo é garantir o controle dos atos administrativos, bem como a aplicação dos princípios norteadores destes, buscando evitar que sejam feridos os direitos dos Contribuintes com a aplicação indevida da legislação tributária e administrativa.

Por tratar-se de tema tão sensível (possível afronta a direitos fundamentais), referida análise pode ser efetivada de ofício, sendo inclusive referido entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. (Súmula 473, STF)

O mesmo entendimento compartilha o Código Tributário Nacional, cujo teor seus artigos 145 e 146 se aproximam:

---

<sup>10</sup> Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Veja que a todo momento é permitido à autoridade a busca pelo regular andamento do direito administrativo de ofício, ou seja, sem uma provocação direta dos envolvidos, sendo facultado a esta também a instauração de processos administrativos tributários objetivando analisar o regular funcionamento e a aplicabilidade dos princípios que norteiam o ordenamento, em especial o da legalidade, isto porque, quando se permite a realização desta “investigação” sobre a regularidade dos atos administrativos se oportuniza uma espécie de autotutela do Estado em relação ao seu respectivo funcionamento.

Neste cenário, o processo administrativo fiscal permeia sua atuação no controle de atos administrativos e a verificação de sua regularidade, além da aplicação de eventuais sanções administrativas necessárias, sendo, portanto, um meio para controle destes atos, outorga de poderes e/ou benefícios fiscais disponíveis ao contribuinte ou ainda a aplicação de sanções que não possuam cunho penal.

Há algumas modalidades do processo administrativo tributário, podendo ele ser consultivo, onde o Contribuinte – de forma preventiva, consulta o Fisco sobre eventual dúvida sobre os procedimentos para se adequar regularmente à legislação correspondente ao tema, devendo ser referida consulta realizada de forma de objetiva e vinculada a um tributo específico; a consulta pode ser formulada inclusive por órgãos da própria Administração Pública, suas entidades representativas e categorias econômicas com seus respectivos profissionais.

Válido frisar que a consulta administrativa tributária tem o condão de suspender a exigibilidade do débito tema do procedimento, não sendo permitida a instauração de demais procedimentos fiscais, conforme previsto, por exemplo, no Decreto n.º 70.235/1972 responsável por regulamentar o procedimento administrativo fiscal federal:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência: (Vide Lei n.º 9.430, de 1996)

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Portanto, referido instrumento é de grande utilidade ao Contribuinte visto que este poderá se pautar da resposta a consulta para obter a segurança jurídica necessária à realização dos atos jurídicos vinculados, bem como também terá a segurança de que, caso seja alterado o entendimento, será notificado.

O processo administrativo tributário também poderá ser contencioso, quando há um litígio a ser solucionado pela administração, ocasionando a elaboração de uma autuação fiscal que será regida, em especial, pelos princípios do contraditório e da ampla defesa.<sup>11</sup>

### 3.1. *Procedimento fiscalizatório*

O Procedimento fiscalizatório será verificado na condução dos atos que ensejam o cumprimento das obrigações tributárias de acordo com a sua respectiva legislação aplicável, com base em norma geral conforme artigo 194, Código Tributário Nacional<sup>12</sup>.

Referida fiscalização será aplicável aos entes jurídicos ou pessoas físicas, devendo o agente público nortear-se sobre suas respectivas funções a fim de evitar que de alguma maneira fuja do efetivo exercício da Administração Pública.

Nas palavras do Professor Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário, 2016):

De fato, o contexto fático que envolve o órgão tributário – as repartições e servidores –, nas atividades impositivas de arrecadação e fiscalização dos tributos, em razão do fato de serem tarefas administrativas, sujeitam -se às normas disciplinares do Direito Administrativo.

Importante destacar alguns possíveis crimes atribuídos ao agente público quando este se utiliza de intenções pessoais para aplicar as regras efetivamente cabíveis ao fato concreto, quando por exemplo exige indevidamente tributo do Contribuinte consciente da cobrança indevida (art. 316 art. 316, § 1º, do Código Penal), ou ainda o crime chamado prevaricação, que ocorre quando o funcionário deixa de praticar ato, retarda ou pratica-o ilicitamente visando unicamente interesse pessoal (art. 319, do Código Penal), e por fim cita-se o crime de violação de sigilo profissional, muito comum no meio político onde o funcionário público revela fato obtido em razão do seu cargo, indevidamente (art. 325, do Código Penal).

---

<sup>11</sup> Benigno Núñez Novo, 2018

<sup>12</sup> Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

No âmbito tributário, os fiscais possuem livre acesso aos livros contábeis das empresas, conforme estabelecido em Súmula n.º 439 do Supremo Tribunal Federal<sup>13</sup>, o que possibilita um universo de possíveis fraudes ou uso indevido da arbitrariedade pelo agente público, em especial quando da inércia do próprio Contribuinte no procedimento administrativo.

O procedimento fiscalizatório se inicia com a realização, de Ofício, da fiscalização por Inspetor Fiscal responsável, lavrando o respectivo termo e cientificado o sujeito passivo a respeito da fiscalização efetuada; notificado, pode o contribuinte apresentar Impugnação ou realizar a quitação do débito no valor e termos informados na autuação.

Referida Impugnação será levada a julgamento pela esfera administrativa, sendo facultado ao contribuinte a apresentação de recurso e pedido de revisão, caso seja mantida a autuação lavrada.

Como a competência para definição destes procedimentos é concorrente entre os entes federativos, cabe a cada um deles estabelecer a sua respectiva regulamentação, bem como as limitações necessárias a cada caso concreto, observando todos os princípios norteadores, em especial aqueles relacionados a razoabilidade e proporcionalidade dos atos administrativos.

O contencioso administrativo anteriormente citado se inicia com a notificação do Contribuinte através do Termo de Início da Ação Fiscal, após isto a próxima etapa será a de notificar o sujeito passivo à apresentação de documentação comprobatória necessária aos esclarecimentos do fisco e, por fim, a lavratura do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal.

Referido procedimento serve para que o órgão responsável pela fiscalização solicite alguns esclarecimentos e/ ou a apresentação de documentos que faltam para a regularidade do tributo ou da situação tributária do sujeito. Se, após o procedimento de auditoria, o Contribuinte permanecer irregular, referida documentação servirá de base para a lavratura de um auto de infração.

Com a lavratura do AIIM (Auto de Infração) é facultado ao contribuinte pagar o tributo em mora, ou impugná-lo, dando início a fase contenciosa do processo administrativo tributário, sendo que a decisão de 1ª instância sobre referida defesa será sempre recorrível, posto que os entes e órgãos públicos não são autorizados a proferir decisões imutáveis, sem possibilitar ao Contribuinte a apresentação de recursos para análise por um órgão colegiado.

Importante salientar que a Impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, questão esta que foi por um longo período debatida, visto que a administração pública exigia a realização de depósito de 30% do valor envolvido no procedimento administrativo para

---

<sup>13</sup> Súmula 439, STF: Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

suspensão do débito, entretanto, referido ato foi visto como meio impeditivo de acesso à ampla defesa e, por conseguinte, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e ratificado através da Súmula vinculante n.º 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

### 3.2. *Autuação*

Antes de adentrarmos especificamente a autuação em processos fiscalizatórios tributários cometidos pela Administração Municipal, é preciso ponderar alguns conceitos que envolvem os atos administrativos.

Procedimento administrativo ou processo administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento ou processo cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como “autonomia relativa”. Por conseguinte, cada ato cumpre uma função especificamente sua, em despeito de que todos coparticipam do rumo tendencial que os encadeia: destinarem-se a compor o desenlace, em um ato final, pois estão ordenados a propiciar uma expressão decisiva a respeito de dado assunto, em torno do qual todos se polarizam. (Celso Antônio Bandeira de Melo, 2015, p. 499)

Especificamente quando se trata de atos administrativos, o ato discricionário é aquele intimamente relacionado ao tema objeto do presente estudo, isto porque diferentemente dos atos vinculados (aqueles os quais a lei estabelece requisitos rígidos para sua concretização), os atos discricionários são cometidos de acordo com algumas escolhas realizadas pelo agente que o compete, sendo analisado para tanto sua finalidade para definir quais preceitos serão abordados na autuação.<sup>14</sup>

A autuação fiscal tributária é baseada em especial aos dados fornecidos pelo próprio Contribuinte, sendo referidos dados amparados pela ordem pública; quando houver contradição ou omissão, será realizada a fiscalização que deve obrigatoriamente não extrapolar os limites do seu próprio objetivo, bem como os interesses públicos, devendo os atos serem pautados pela razoabilidade e proporcionalidade.

Após a lavratura do auto de infração e a apresentação da defesa pelo Contribuinte (impugnação), haverá o julgamento de 1ª instância cujo órgão é composto por diversos auditores fiscais divergentes daquele que lavrou a autuação inicial, possibilitando maior

---

<sup>14</sup> Hely Lopes Meirelles, 2016, p. 185-187

tranquilidade ao sujeito passivo quanto as questões relacionadas a impessoalidade e imparcialidade do fisco.

Em caso de indeferimento é facultado ao Contribuinte a apresentação de Recurso Voluntário cuja análise será realizada por um órgão colegiado e não mais apenas por um auditor fiscal, cabendo ainda um último recurso chamado de Pedido de Revisão que, no modo geral, é permitido pela legislação municipal quando não há unanimidade o órgão colegiado pelo indeferimento do Recurso manejado.

Ao fim do procedimento de autuação, caso seja indeferido todos os recursos apresentados pelo sujeito passivo, o crédito tributário em discussão será definitivamente constituído sendo levado, posteriormente à inscrição em dívida ativa para, em momento oportuno, ser realizada ação executiva na esfera judiciária para cobrança.<sup>15</sup>

### 3.3. *A principiologia e a aplicação de sanções*

Os princípios têm se tornado os principais alicerces para o regular andamento do direito brasileiro, em especial por contribuir com a formação de bases mais sólidas em razão de sua maior abrangência a atribuição aos casos concretos; em razão disto, a Administração Pública absorveu para seu ordenamento interno os preceitos que norteiam alguns princípios estabelecidos juntamente com as normas a fim de garantir maior precisão na utilização destes ao caso concreto.

O Direito Administrativo não é refratário, em linhas gerais, à aplicação analógica e supletiva das regras do Direito Privado, mesmo porque já não se pode mais considerá-lo um Direito excepcional. Mas, sendo um ramo do Direito Público, nem todos os princípios de hermenêutica do Direito Privado lhe são adequados. A diversidade de seu objeto, a natureza específica de suas normas, os fins sociais a que elas se dirigem, o interesse público que elas visam sempre a tutelar, exigem regras próprias de interpretação e aplicação das leis, atos e contratos administrativos. (Hely Lopes Meirelles, 2016, p. 51-52)

Conforme já exposto, a Administração Pública possui o dever se sempre buscar o melhor interesse social, sendo qualquer conduta diversa a este fim considerada ilícita. O desvio dos objetivos de se buscar o bem coletivo implica na manifesta renúncia aos princípios da própria existência administrativa, isto porque o agente não possui a liberdade de escolha entre o que deseja ou não seguir, devendo obedecer, com o apoio principiológico, os termos estritos da lei a fim de que a inobservância destes requisitos possa ensejar a renúncia aos próprios poderes legalmente transmitidos.

---

<sup>15</sup> Antônio Carlos Alencar Carvalho, 2008

A Lei 8.429/92 foi criada com o objetivo de dispor sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e possui uma sessão inteira apenas para tratar “Dos Atos de Improbidade Administrativa que Atentam Contra os Princípios da Administração Pública” (Seção III).

Em seu artigo 11 desta mesma lei, há previsão expressa de que será considerado probidade administrativa os atos que atentarem contra os princípios da administração pública (sejam eles omissivos ou comissivos) que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade.

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irreversível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (Celso Antônio Bandeira de Mello, 2015, p. 987)

A análise inicial será fundada no Princípio da Legalidade que está particularmente ligado ao presente tema, pois considerando que todo o ordenamento normativo está pautado em regras estabelecidas por um Estado de Direito que detém o poder coercitivo, as ações dos agentes administrativos devem sempre estar baseadas na lei ou, quando a própria lei permitir certo afrouxamento, estar este agente ciente de que o uso de sua discricionariedade será limitada por esta lei que irá buscar se adequar aos interesses públicos.

A legalidade está presente como princípio basilar, pois é através dela que é possível se obter segurança jurídica necessária a todos os atos administrativos que são norteados pela harmonia entre a Lei e o Direito, funcionando como um conjunto indissociável, isto porque, conforme preconiza o majestoso artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Portanto, a existência de subjetividade e desrespeito ao texto legislativo pode acarretar penalizações ao agente público em âmbito administrativo (disciplinar), civil e até mesmo penal.

Esses agentes administrativos ficam em tudo e por tudo sujeitos ao regime da entidade a que servem e às normas específicas do órgão em que trabalham, e, para efeitos criminais, são considerados funcionários públicos, nos expressos termos do art. 327 do CP. (Hely Lopes Meirelles, 2016, p. 84)

A vertente *poder x dever* está relacionada aos próprios objetivos do direito, vinculando-se ao Estado Democrático onde leis privadas são subentendidas como passíveis de interpretação, estando o sujeito livre para realizar todos os atos que não são “proibidos” e, por outro lado, as leis de ordem pública direcionadas à Administração Pública, onde todo o seu texto normativo possui função e objetivo que devem ser estritamente seguidos, atendendo as expectativas daqueles que se apoiam no sistema público e nele enxergam a igualdade.

Referido Estado de Direito utilizou-se por muito tempo dessa legalidade coercitiva rígida, e somente após a verificação de seu uso no caso concreto foi possível verificar que a norma rígida jamais poderia se adequar perfeitamente às necessidades da população, restando então adequar a norma às mudanças que o caso concreto verificado pelo agente estatal necessitaria.

Neste cenário, foi consagrado sob a luz do Princípio da Legalidade uma espécie de limitador ao poder discricionário admitido aos agentes estatais pela Administração dentro do que legalmente previsto pelo ordenamento jurídico.

Por outro lado, se o poder discricionário deve ser regido pelos limites estabelecidos pela própria legislação, é necessário ao agente o uso do chamado Princípio da Proporcionalidade, pois será através deste que o servidor poderá medir suas ações de acordo com as reais necessidades do caso concreto, evitando que tenha condutas desproporcionais ao necessário, baseando sempre estas em fundamentações adequadas para o melhor cumprimento de seu dever.

Referido princípio baseia-se na necessária análise sobre o caso concreto, análise esta a qual originou justamente a criação do poder discricionário, restando a Administração Pública se utilizar dele para verificar se os meios adotados são suficientes à finalidade pretendida, alinhando sempre os interesses coletivos com os interesses Administrativos e por fim os interesses individuais de cada um, examinando se de alguma forma, não será violado direito algum; aplica-se inclusive os pressupostos da adequação – ou seja, o real equilíbrio entre o meio e o fato, a exigibilidade – sendo o método escolhido aquele que implica em menor dano ao Contribuinte e, por fim, a chamada proporcionalidade em sentido estrito - cuja matéria se dá com a análise sobre vantagens e desvantagens dos meios escolhidos.

Por fim, seguindo a linha lógica da necessária análise proporcional sobre os atos cometidos pelo agente público, tem-se a formação dos Princípios da Razoabilidade e Realidade, o qual este está ligado a fixação da norma na forma em que ela é estabelecida, ou seja, jamais poderia o administrador se justificar por um ato cometido que fosse baseado em fato inverídico



ou inexistente, e aquele se vincula a ponderação entre o que motivou o ato e os meios a serem utilizados.

Para Hely Lopes Meirelles (2016, p. 99) o Princípio da Razoabilidade assim traduz-se:

Sem dúvida, pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais. Como se percebe, parece-nos que a razoabilidade envolve a proporcionalidade, e vice-versa. Registre-se, ainda, que a razoabilidade não pode ser lançada como instrumento de substituição da vontade da lei pela vontade do julgados ou do intérprete, mesmo porque “cada norma tem uma razão de ser”.

Ambos se vinculam a pressupostos reais e palpáveis, pois o Princípio da Realidade implica na vinculação entre os pressupostos legais e o meio em que estão inseridos, indicando que a finalidade da norma está em equilíbrio com o interesse social a que ela é sujeitada; já o Princípio da Razoabilidade avalia a conduta do agente para que esta esteja sempre adequada e compatível ao necessário, atendendo de maneira suficiente a finalidade a qual é pretendida e regulando a legalidade dos atos praticados pela Administração Pública.

A aplicação dos princípios acima elencados não se trata apenas de mera escolha do agente, mas sim um “poder-dever” necessário a correta aplicação do Direito Público, cujo objetivo principal é a análise sobre este interesse assim como sua indisponibilidade, podendo assim exercer diretamente sobre o sujeito seus poderes inerentes.

A fiscalização tributária será um importante meio para aplicação de todos os princípios, pois será através destes que o agente buscará pelo bem público e a preservação dos direitos coletivos e o correto funcionamento de um Estado Democrático de Direito, se orientando por valores já definidos, estando presentes em especial os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade até mesmo para limitar o próprio poder Estatal.

#### **4. A DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA E SEUS LIMITES**

Os atos administrativos, conforme acima expostos, dependem da atuação direta de seus respectivos agentes para serem analisados dentro do limiar entre a legalidade e arbitrariedade.

É sabido que a administração pública permite aos seus representantes certa discricionariedade em relação a tomada de algumas condutas que são abarcadas por procedimentos que permitem a liberdade deste agente em definir os limites a fim de evitar o cometimento de ações descomedidas que possam lhes causar algum infortúnio perante o Poder Administrativo.

Considerando ser o Poder Administrativo responsável por manter presente os interesses públicos acima das liberalidades individuais, bem como sobrepesar as necessidades inerentes a sociedade em que está aplicado, é importante frisar que a discricionariedade está presente justamente para possibilitar que todos estes fatores se concretizem da melhor maneira possível.

Utilizando-se dos instrumentos hábeis, a Administração Pública possui o dever de regular de maneira satisfatória a discricionariedade possibilitada a seus agentes, restando assim ser responsabilidade do Estado realizar a gestão dessa liberalidade disponibilizada aos seus intermediadores (agentes públicos), a fim de evitar que estes, por cometimento de excessos, possam de alguma forma gerar prejuízos ao Contribuinte ou até mesmo a uma categoria social.

Neste contexto, necessária a realização de uma análise aprofundada sobre os limites desta discricionariedade e como ela se relaciona com a arbitrariedade, posto que ambas são constantemente confundidas, mas que trazem dentro de sua essência finalidades totalmente distintas.

Não se confundem discricionariedade e arbitrariedade. Ao agir arbitrariamente o agente está agredindo a ordem jurídica, pois terá se comportado fora do que lhe permite a lei. Seu ato, em consequência, é ilícito e por isso mesmo corrigível judicialmente. Ao agir discricionariamente o agente estará, quando a lei lhe outorgar tal faculdade (que é simultaneamente um dever), cumprindo a determinação normativa de ajuizar sobre o melhor meio de dar satisfação ao interesse público por força da indeterminação quanto ao comportamento adequado à satisfação do interesse público no caso concreto. (Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de direito administrativo, p. 401)

#### 4.1. *Conceito de discricionariedade*

Segundo dicionário da Língua Portuguesa *Michaelis*, a discricionariedade se define como algo que está “livre de restrições” ou que “depende da discricção da autoridade”.

Já ao analisarmos a conceituação dada por este mesmo livro (Dicionário *Michaelis*) à palavra “arbitrariedade”, trata-se de uma “ação ou procedimento de modo arbitrário, ignorando regimentos, regras ou leis” ou ainda “abuso de autoridade; despotismo”.

Em uma breve leitura dos conceitos acima descritos, em ambas as palavras é possível resgatar sua essência originária, onde verifica-se que a discricionariedade vem de um poder que emana autoridade, e esta autoridade se utiliza de sua “descrição” para chegar a um consenso que busque a razoabilidade e proporcionalidade com o legalmente previsto e autorizado; analisando as questões que envolvem a arbitrariedade, esta indica totalmente o oposto,

demonstrando nitidamente que se trata de uma ação que irá contra regras, regimentos, leis, indicando estar sempre o ato envolto de ilicitude em sua própria origem conceitual.<sup>16</sup>

A discricionariedade permite ao agente que realize uma análise sobre o que entende ser correto, o que a norma indica ser correto, o que os valores inerentes aquele objeto exige para que, só após, realize o ato que demonstre toda essa determinação em buscar o melhor interesse social de maneira a respeitar o interesse público, concretizando suas funções de maneira inteligente dentro dos limites estabelecidos pelas próprias regras que o permeiam.

Feito este breve reparo, pode-se em síntese dizer: ao lado de conceitos unissignificativos, apoderados de conotação e denotação precisas, unívocas, existem conceitos padecentes de certa imprecisão, de alguma fluidez, e que, por isso mesmo, se caracterizam como plurissignificativos. Quando a lei se vale de noções do primeiro tipo ter-se-ia vinculação. De revés, quando se vale de noções altanto vagas ter-se-ia discricionariedade. (Celso Antônio Bandeira de Mello, 2015, p. 995)

O agente deve buscar sempre a imparcialidade para cometimento dos atos vinculados a administração pública, não lhe sendo, por tanto, possibilitado integral liberdade sobre a definição de suas competências, restando este buscar sempre respaldo legal em suas atitudes a fim de evitar que lhe seja aplicado alguma sanção pelo uso indevido de seu poder, especialmente quando utilizado o poder de polícia nos casos de autuações fiscais.

Conforme sua conceituação, em síntese, a discricionariedade administrativa, diferentemente da arbitrariedade – a qual trata-se de mera liberalidade do indivíduo, deve medir seu comportamento se baseando em critérios vinculados especialmente aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, buscando encontrar dentro do caso concreto o melhor comportamento a ser adotado.

Nas exatas palavras do Mestre Celso A. Bandeira de Mello (2015):

Discricionariedade é a margem de “liberdade” que remanesça o administrador para eger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos, cabíveis perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no fundamento, dela não se possa extrair objetivamente uma solução unívoca para a situação vertente.

---

<sup>16</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, 2015, p. 1000-1001

#### 4.2. *Os limites da discricionariedade*

Os limiares da discricionariedade estão interligados justamente ao conceito acima descrito da arbitrariedade.

Ao analisar os requisitos que permeiam estes limites, é possível concluir que sempre que houver certo desvio da finalidade imposta ao agente, ele estará agindo de maneira diversa ao seu propósito instituído pela Administração Pública, considerando que este de maneira alguma poderia se utilizar de um poder que foi transmitido pela Administração pública justamente visando o maior interesse social, para alcançar propósitos pessoais ou até mesmo se utilizar disto almejando prejudicar determinado Contribuinte e/ ou empresa.<sup>17</sup>

Para realização destes atos discricionários o administrador avaliará a melhor conduta considerando se suas ações estão coniventes com as circunstâncias fáticas apresentadas, sem que ocorram desvios ou condutas exageradas, a fim de sempre seguir as premissas disponibilizadas pela legislação competente; os desvios quando consumados normalmente são camuflados por atitudes que aparentemente são legais e não contradizem o interesse público, o que torna extremamente complexo a descoberta desses atos quando praticadas pelo agente.<sup>18</sup>

Visto que não há como conceber nem como apreender racionalmente a noção de discricionariedade sem remissão lógica à existência de limites a ela, que defluem da lei e do sistema legal como um todo – salvante a hipótese de reduzi-la a mero arbítrio, negador de todos os postulados do Estado de Direito e do sistema positivo brasileiro -, cumpre buscar os pontos que lhe demarcam a extensão (Celso Antonio Bandeira de Mello, 2015)

Portanto, pode-se dizer que o limite da discricionariedade é a própria lei, pois os atos que irão baseá-la devem sempre estar envoltos da legalidade, abrindo certa margem a escolha do agente - com toda certeza, porém sempre limitado a imposição legal, o que implica dizer que a discricionariedade é admitida e regulada pela própria Administração Pública quando esta indica na legislação o que será ou não tolerado e não propriamente nos atos realizados pelos seus respectivos agentes que apenas estão abarcados no sistema já criado e regulamentado.

Neste cenário, temos que a lei regulamentará os limites de cada ato discricionário dos intermediadores ou, quando não houver lei e/ou a sua respectiva ausência ou insuficiência, levará ao agente a supri-la da maneira que entender melhor conveniente à situação pretendia,

---

<sup>17</sup> Íris Vânia Santos Rosa, 2019

<sup>18</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, 2015, p. 1001-1005

respeitando a finalidade da norma, pois caso contrário estará agindo de maneira arbitrária e, portanto, ilegal.

#### *4.3. A discricionariedade na dinâmica da norma como forma de afastamento da arbitrariedade*

A existência do instituto da arbitrariedade está intimamente ligada a necessidade de regulamentação e readequação da norma à fluidez social, isto porque a lei em seu formato mais rígido seria incapaz de se moldar as eventuais necessidades que possam existir, restando a Administração, que em teoria possui uma maior proximidade com a população, utilizar seus agentes como instrumentos para, com o uso racional da discricionariedade, atender aos objetivos coletivos.

Em suma, a Administração permite essa “liberdade” regulada aos seus intermediadores para que exerçam sua função da melhor maneira possível, entretanto, há de ser considerado que são seres humanos que, assim como qualquer outro, possuem suas próprias ambições cujos anseios podem de alguma forma colidir com o maior interesse social estabelecido pela legislação e é nesta oportunidade que o poder discricionário tornar-se-á arbitrariedade.

Conforme explicitado, pela fluidez social, seria impossível a lei prever de maneira pormenorizada todos os possíveis percalços encontrados pelos agentes administrativos, o que implica dizer que o uso da arbitrariedade é mais do que necessário para o andamento do sistema administrativo ainda que possa, eventualmente, se esbarrar com o cometimento de ilegalidades.

Neste sentido, válido lembrar que, analisando a essência normativa, a discricionariedade não está explícita diretamente no ato do agente, mas sim na lei competente que regula os limites do que poderá ou não poderá ser discricionário; a lei em diversos momentos foge do seu sentido estrito e coercitivo, dando enfoque ao que poderá ser viável quando imposto ao caso concreto, sendo nesta oportunidade a chance que o agente possui de colocar em prática todos os princípios e valores admitidos pela Administração Pública para se alcançar a finalidade do melhor interesse.<sup>19</sup>

Portanto, a discricionariedade deverá ser utilizada como instrumento para melhor atender aos objetivos sociais, se adequando a sociedade fluida existente e buscando se utilizar deste poder unicamente para otimizar o exercício das próprias funções administrativas; importante destacar que referida análise do caso concreto deve ser realizada de maneira

---

<sup>19</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, 2015, p. 1014-1015

transparente e clara a fim de evitar que ações excessivas sejam de alguma forma justificadas pelo uso da própria lei.

## 5. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou ilustrar sobre todo o funcionamento do Processo Administrativo Fiscal Tributário, suas etapas vinculadas a autuação e todo o procedimento fiscalizatório em que é envolvido o Contribuinte, assim como as relações estabelecidas com o próprio ente fiscalizatório.

Abordou-se ao longo do texto todos os principais fundamentos e princípios que norteiam a administração tributária, possibilitando ao leitor identificar em alguns princípios as atividades vinculadas ao ente federativo e seus respectivos comportamentos.

Importante frisar que o agente público está ligado a toda uma instrumentalização criada pelo Direito Público que objetiva o perfeito funcionamento da máquina social, onde o bem-estar coletivo deve ser em qualquer hipótese priorizado, devendo este agente buscar em todas as suas atitudes respaldo legal para que promova atos comissivos capazes de atribuir eficácia às normas jurídicas previstas.

Há além das normas legalmente estabelecidas todo um universo que vincula-se fortemente aos Princípios, sejam eles administrativos, os quais são eles os Princípios da Legalidade - o qual se pauta todo o ordenamento administrativo, sendo ele um princípio basilar para todos os demais; o Princípio da Proporcionalidade – sendo este um princípio elementar para definição da legalidade de todos os atos administrativos, pois deve a administração pública ponderar quais atitudes tomar entre eventual infração cometida e a respectiva sanção necessária; os Princípios da Razoabilidade e Realidade - os quais também estão relacionados a análise do caso concreto e verificação do fato ocorrido e da aplicação razoável da pena, se necessária for.

Além dos princípios administrativos, também há aqueles vinculados ao procedimento administrativo em si, os quais vinculam-se também o Princípio da Legalidade, aqui pautado estritamente na legalidade instrumentalizada do procedimento necessário e ao seu rígido cumprimento; os Princípios da Ampla-defesa e Contraditório, os quais se prezam a prestar segurança de que ao sujeito passivo será disponibilizado todos os meios de prova cabíveis pelo ordenamento, assim como será este notificado de todos os atos cometidos dentro do processo administrativo; e ainda o Princípio do Informalismo Moderado, o qual é possibilitado dentro do processo administrativo a busca pela verdade, se relacionando neste ponto, em especial, com a discricionariedade debatida.

Verifica-se igualmente que referida discricionariedade é disponibilizada aos agentes públicos em determinados momentos, os quais a própria lei, não por omissão legislativa, mas sim por objetivo do próprio legislador, faculta ao agente a decisão, buscando com que este leve em consideração todos os critérios presentes e que relacione o fato concreto a todo o ordenamento jurídico legal em que se está vinculado, tudo com a finalidade de buscar a solução mais eficaz e mais próxima à justiça.

## 6. REFERÊNCIAS

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 15ª Edição. Vol.16. São Paulo: Saraiva, 212.

ROSA, Íris Vânia Santos. **Poder discricionário**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. 1ª Edição. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Maio/2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/282/edicao-1/poder-discricionario>.

MEIRELLES, Hely Lopes; FILHO, José Emmanuel Burle; BURLE, Carla Rosado. **Direito administrativo brasileiro**. 42ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2016.

Corregedoria Geral da União. **Manual de Processo Administrativo Disciplinar**. Edição: Jan/2021. Brasília, 2021. Disponível em: [Manual\\_PAD\\_2021\\_1.pdf](#) (cgu.gov.br).

CARNEIRO, Claudio. **Processo Tributário: Administrativo e Judicial**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=1bhiDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=CARNEIRO,+Claudio.+Processo+Tribut%C3%A1rio:+Administrativo+e+Judicial.+&ots=O4o0NIomAs&sig=KTOZdQRNIVhrlpQPpQ7mRB5urKQ#v=onepage&q=CARNEIRO%20Claudio.%20Processo%20Tribut%C3%A1rio%3A%20Administrativo%20e%20Judicial.&f=false>.

CARVALHO, Antonio Carlos Alencar. **Competência para julgamento do processo administrativo disciplinar no regime da Lei nº 8.112/1990**. Publicado em: 02/2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/10964/competencia-para-julgamento-do-processo-administrativo-disciplinar-no-regime-da-lei-n-8-112-1990>.

NOVO, Benigno Núñez. **Processo Administrativo**. Publicado em: 11/2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70086/processo-administrativo>.

JUNIOR, Luiz Fernando Mussolini. **Processo administrativo tributário: das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública**. Editora: Manole. 1ª Edição, 2004.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª Edição. Malheiros, 2015.





## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Bianca Oliveira Ibiapino

discente regularmente matriculada na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31705286, período noturno, turma 10S, tendo realizado o TCC com o título: **LIMITES DA DISCRICIONARIEDADE NA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO MUNICIPAL**

sob a orientação do Professor Antônio Cecílio M. Pires

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de novembro de 2021.

Bianca Oliveira Ibiapino  
Assinatura do discente