



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

## **A DISCRICIONARIEDADE NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL**

**DISSERTAÇÃO APRESENTADA À UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA PARA OBTENÇÃO DO  
GRAU DE MESTRE EM DIREITO FISCAL.**

**POR  
ANA PAULA PEREIRA QUINTANA.**

**TRABALHO EFETUADO SOB A ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR DOUTOR RUI DUARTE MORAIS.**

**CENTRO REGIONAL DO PORTO  
ESCOLA DE DIREITO DA UNIVERSIDADE CATÓLICA**

**OUTUBRO 2015**

## ÍNDICE

### INTRODUÇÃO

#### A DISCRICIONARIEDADE NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

<b>1. A Evolução do Ato Discricionário na Administração Pública</b> .....	4
1.1. O Estado de Direito e a Separação dos Poderes e a Discricionariedade .....	6
<b>2. A Discricionariedade Administrativa</b> .....	8
2.1. Atos Vinculados e Atos Discricionários .....	8
<b>3. Os Limites à Discricionariedade</b> .....	13
3.1. O Princípio da Legalidade e o Princípio da Reserva Legal na Esfera Tributária .....	14
3.2. O Princípio da Tipicidade Fiscal .....	18
3.3. Princípio da Determinação .....	26
3.3.1. Conceitos Jurídicos Indeterminados <i>versus</i> a Discricionariedade .....	27
<b>4. O Controle Jurisdicional dos Atos Discricionários</b> .....	29
4.1. O Controle Jurisdicional Sob a Perspectiva Garantista .....	33
<b>5. Breve contextualização sobre a competência tributária no sistema fiscal português e brasileiro.</b> .....	34
5.1 Sistema fiscal português. ....	34
5.2. Sistema fiscal brasileiro. ....	36
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	38
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	43

## INTRODUÇÃO

O presente estudo que ora exibimos, procura analisar um dos temas mais clássicos e contraditórios no Direito Administrativo, qual seja, a discricionariedade administrativa. Esta terá o seu desenvolvimento visando particularmente a administração fiscal brasileira e portuguesa.

Iniciaremos o estudo passando por sua evolução histórica, qual a sua importância dentro de um Estado de Direito e como foi influenciada na aplicação pela teoria da separação dos poderes em conjunto com o princípio da legalidade.

Em seguida, analisaremos as espécies de atos administrativos, mais precisamente, o ato discricionário e o ato vinculado. Estes serão examinados de modo a demonstrar seus conceitos e suas subdivisões mais comuns.

Na sequência, abordaremos a questão dos limites à discricionariedade, na qual daremos maior atenção aos limites exigidos pelos princípios que apresentam maior particularidade frente a legislação tributária, entre eles o princípio da legalidade, da reserva legal, da tipicidade e da determinação. Acreditando ser esta a parte mais sensível e complexa do trabalho, tentaremos assim, elucidar de forma simples e, até mesmo, esquemática, os diversos entendimentos existentes na doutrina sobre o assunto.

O tema seguinte possui também importância fundamental nesta pesquisa: o controle jurisdicional dos atos administrativos. Será desenvolvido um paralelo entre o entendimento doutrinário e jurisprudencial no que tange ao objeto de análise jurisdicional do ato, ou seja, verificaremos se o judiciário possui poder de apreciar o mérito de um ato administrativo ou apenas legitimidade para avaliar a legalidade desse ato.

Finalmente, tentaremos demonstrar de forma breve e bastante singela o entendimento sobre a competência tributária no sistema fiscal português e brasileiro, no intuito de apresentar as diferenças básicas de cada sistema na particularidade de elaboração de suas leis fiscais.

## A DISCRICIONARIEDADE NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

### 1. A Evolução do Ato Discricionário na Administração Pública

O tema da discricionariedade sempre foi e continua sendo uma preocupação para muitos estudiosos do Direito Administrativo. Segundo constata a professora Maria Di Pietro<sup>1</sup>, assim como as demais áreas do direito, o Direito Administrativo não permaneceu estático no tempo, e sim, sofreu diversas mutações no que se refere ao entendimento do poder discricionário da administração pública.

A mesma refere ainda, no seu trabalho intitulado “Discricionariedade Técnica e Discricionariedade Administrativa”, que a evolução da discricionariedade acompanhou a própria evolução do Estado Moderno<sup>2</sup>. Na realidade, foi a partir do século XIX que a noção de discricionariedade teve o seu marco inicial no ordenamento jurídico europeu.

Nessa época, o poder discricionário ainda era visto como um poder originário da administração, um verdadeiro *poder político concentrado*<sup>3</sup>, no qual, em certa medida, comparava-se ao poder arbitrário, típico das monarquias absolutistas no contexto do chamado Estado de Polícia, onde os atos da administração não eram subjugados pela lei, sendo, tão pouco, passíveis de apreciação pelo poder judiciário.

Numa busca pelo controle dos atos arbitrários cometidos pelos administradores, a discricionariedade, após a instauração do Estado de Direito<sup>4</sup> e o início da prevalência da norma sobre o autoritarismo, ficou reduzida a atos da administração que não dissessem respeito aos direitos individuais<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Discricionariedade Técnica e Discricionariedade Administrativa**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico - REDAE, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 9, fev./mar./abr. de 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em: 10 de março de 2015. p.1.

<sup>2</sup> O Estado Moderno tem a sua origem em meados do século XV, a partir do desenvolvimento do capitalismo mercantil. Foi no Estado Moderno que surgiram os primórdios da burocracia administrativa e de uma pseudo-unificação do sistema tributário.

<sup>3</sup> Poder político é a aptidão que tem um centro ativo da sociedade política de impor suas decisões a seus membros, mesmo contra a desistência deles, isto é, é o poder pelo qual o Estado possui, de forma coercitiva, para obrigar seus cidadãos a fazer ou não fazer algo visando o bem comum.

<sup>4</sup> Séculos XVII e XVIII.

<sup>5</sup> Segundo Di Pietro, “na fase inicial do Estado de Direito – período do liberalismo- a legalidade só se aplicava para proteger as liberdades individuais (liberdade de ensino, profissionais, etc.). Em todas as demais esferas, a administração continuava a ser titular do poder discricionário de natureza política, porque desvinculado da lei e do controle judicial”. p. 2-3.

Aplicava-se também à época, como demonstrado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a *doutrina da vinculação negativa*, que consistia na regra de que a administração poderia fazer tudo o que a lei não proibisse. Assim, o artigo 5º de tal declaração prescrevia: “*A lei não proíbe senão as ações nocivas à sociedade. Tudo o que não é vedado pela lei não pode ser impedido e ninguém pode ser forçado a fazer o que ela não ordena*”.

Com a evolução das teorias administrativas e sociais, o princípio da legalidade<sup>6</sup> começou a reger todas as atividades da administração pública, adotando-se a partir daí a *doutrina da vinculação positiva*, na qual a administração só poderia fazer o que a lei determinasse, ampliando assim, o caráter vinculado dos atos administrativos.

Contudo, como a legislação referente aos atos administrativos era bastante parca na época, essa legalidade era idealizada como uma mera legalidade administrativa, delimitada apenas ao respeito da Administração pelas normas por ela quase que livremente criadas.<sup>7</sup>

Com a subsequente evolução, e com a instauração do Estado Democrático de Direito, o controle judicial sob os atos administrativos também foi bastante ampliado. Desta forma, qualquer ato praticado sem a observância da lei ou princípios ordenadores do Direito Administrativo poderia ser alvo do controle pelos tribunais judiciais.

Hoje, boa parte da doutrina entende que a discricionariedade nada mais é que uma prerrogativa do poder legislativo entregue à administração pública, i.e., uma concessão legislativa à administração de um poder próprio na decisão de casos concretos. Portanto, todo e qualquer ato administrativo deve estar necessariamente previsto em lei (implícita ou explicitamente). Do contrário, não haverá discricionariedade e sim uma ilegalidade.

Na administração fiscal não é diferente. No entanto, essa prerrogativa aos atos que competem discricionariedade são ainda menos permissivos do que os referentes à administração pública como um todo. Posto que, por se tratar de uma área bastante sensível e complexa da administração, visto que é dela que advêm os recursos

---

<sup>6</sup> O princípio da legalidade no direito administrativo traduz a ideia de que a administração está sujeita ao Direito. O que não se pode confundir com o princípio da reserva legal, que é espécie de que este é gênero, ou seja, é mais restrito que o princípio da legalidade, que abarca toda e qualquer norma jurídica como decretos normativos e regulamentos. O princípio da reserva legal refere-se somente a Lei, ato do poder legislativo.

<sup>7</sup> DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Ed. Almedina, Coimbra 2007. p. 9-17.

financeiros para a manutenção do Estado, qualquer decisão que se aplique pode acabar direta ou indiretamente por afectar de forma drástica os cofres públicos e, conseqüentemente, o interesse público.

Conclui-se assim que, com o passar dos anos, o poder discricionário, antes reconhecido de forma absoluta aos administradores do Estado, está sendo rigorosamente reduzido neste último século, alcançando, em muitos casos, uma mínima existência frente ao ordenamento jurídico.

O que, infelizmente, entendemos não ser de todo algo positivo, pois é de conhecimento geral que, em muitos casos, a discricionariedade é fundamental na resolução de determinados problemas. Posto que, o poder legislativo muitas vezes se depara com a impossibilidade de formular uma norma muito precisa, de maneira a prever todas as situações em que a administração ou o judiciário tenham que atuar, e por isso, torna-se quase inviável a supressão do ato discricionário tanto da administração quanto do judiciário. Uma vez que para evitá-lo, teria o legislador de invadir os espaços de tais poderes, retirando assim, uma margem de autonomia de ambos.

Nesse propósito, a razão pela qual a lei admite a aplicação da discricionariedade em certas decisões, parece ser em função de o legislativo confiar à administração o encargo de escolher as melhores soluções ao caso concreto que satisfaça da melhor maneira possível o interesse público<sup>8</sup>.

O mesmo ocorre com poder judiciário, que ao apreciar o mérito de uma decisão administrativa, poderia, involuntariamente, invadir o espaço administrativo, tornando-se um mero controlador dos atos governamentais.

### **1.1. O Estado de Direito e a Separação dos Poderes e a Discricionariedade**

Com o fim do absolutismo, resultado das revoluções burguesas, iniciou-se no final do século XVIII o segundo ciclo do Estado de Polícia ou Estado Moderno, passando este a ser chamado a partir de então de Estado de Direito<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> TEIXEIRA, César Daniel Pinheiro, **Da Discricionariedade Administrativa à Discricionariedade de Planeamento – Seu Controlo Jurisdicional**. Tese de Mestrado em Direito Administrativo da Universidade do Porto – 2011. p.3-8.

<sup>9</sup> CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **Discricionariedade Administrativa no Estado Constitucional de Direito**. 2ª Edição. Juruá Editora. 2007. p. 31-33.

Esta nova fase de organização política do Estado passou a estruturar-se com base nos princípios da legalidade, igualdade e da separação de poderes. Além disso, segundo os ensinamentos de Cademartori, a instauração deste novo Estado coincidiu com o surgimento do constitucionalismo, que tinha como base a Constituição como um instrumento de proteção e garantia das liberdades do cidadão, estabelecendo limitações às prerrogativas dos governantes.

Destarte, foi a Constituição francesa de 1791, em seu artigo 3º, no qual referia *“não há na França autoridade superior à lei. O rei não reina mais senão por ela e só em nome da lei pode exigir obediência”*, que consagrou o princípio da legalidade. Neste sentido, nenhum indivíduo poderia ter a sua liberdade prejudicada senão em função da própria lei.

Igualmente neste mesmo contexto histórico, surge também a instauração de um poder autônomo capaz de julgar com imparcialidade e garantindo aos indivíduos a igualdade e a liberdade consagrada nas recém formuladas Constituições de Estado, nasce, então, o Poder Judiciário.

A partir disso, a teoria da tripartição dos poderes estatais deixou de ser apenas uma ideologia e passou para o plano da atuação, surgindo assim, o princípio da separação dos poderes, que consistia em subdividir os poderes do Estado em Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, evitando, desta forma, que o poder se concentrasse em uma só pessoa ou instituição.

Uma característica importante do princípio da separação dos poderes, que ficou estabelecido na Constituição brasileira, por exemplo, é a forma em que esses três poderes interagem entre si, ou seja, ao mesmo tempo que formam um todo uno, indivisível e indelegável, atuam de maneira separada, independente e harmônica. Além disso, esses poderes estabeleceram limites para intervenções entre eles, tornando-se assim, inaceitável e inconstitucional a invasão de um poder nas decisões de outro.

No entanto, estes limites, acabam por ser “violados”, posto que em certos casos, o poder legislativo não consegue, ou melhor, não pode, prever todas as situações em que a administração tenha de atuar, surgindo assim, o fenômeno da discricionariedade, o qual permite uma pequena margem de liberdade na escolha de uma solução em que vise o bem comum, como veremos a seguir.

## 2. A Discricionariedade Administrativa

### 2.1. Atos Vinculados e Atos Discricionários

A noção de discricionariedade da administração pública - no presente trabalho, leia-se Autoridade Tributária - advém inicialmente pela distinção básica entre os atos por ela praticados.

Segundo o autor Hely Lopes Meirelles: *“Ato Administrativo é toda a manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.”*<sup>10</sup>

Os atos administrativos possuem como elementos estruturais a forma e o conteúdo. Além disso, devem também possuir como pressupostos a motivação, a causa, o sujeito competente, a finalidade e o objeto.

A forma mais conhecida pela doutrina de classificação dos atos administrativos é a divisão entre atos vinculados e atos discricionários.

Essas duas formas típicas de regulação dos atos administrativos servem para moldar as decisões tomadas pelo administrador público consoante maior ou menor liberdade de escolha do procedimento a adotar no caso concreto.

Assim, os atos vinculados serão classificados desta forma quando na legislação houver uma previsão na qual antecipe a conduta a ser aplicada, restringindo ao máximo a extensão de liberdade atribuída ao atuar da administração, ou seja, o ato vinculado é o ato pelo qual a administração está intimamente ligada aos preceitos de uma norma, não podendo esta decidir de forma diferente<sup>11</sup>, posto que, a lei, portanto, impõe os meios pelos quais a administração deva utilizar para se atingir o fim público previsto na norma.

Desta forma, como a administração não possui qualquer “poder de escolha” em relação ao conteúdo dos atos por ela a serem praticados, restringe-se a uma tarefa meramente executiva, visto que há apenas uma única solução possível a ser aplicada conforme o que está estabelecido em lei<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003. In CAMPOS, Alinaldo Guedes, p. 2.

<sup>11</sup> CAMPOS, Alinaldo Guedes. **Discricionariedade administrativa: limites e controle jurisdicional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 645, Publicado em 04 de abril 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6587>. Acesso em: 28 fev. 2015. p.2-3.

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS, José Eduardo Figueiredo. **Noções Fundamentais de Direito Administrativo**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 124-126.

Segundo João Caupers<sup>13</sup>, ainda podemos distinguir outros dois tipos de vinculações administrativas: as vinculações *absolutas* e as vinculações *tendenciasais*. As primeiras são estabelecidas direta ou indiretamente por regras jurídicas em sentido estrito que, caso venham a ser contrariadas, invalidam a decisão. Logo, quando a decisão está vinculada relativamente à forma, competência, finalidade ou pressupostos factuais e é tomada de forma diversa, o ato em questão será invalidado. Já, as segundas, *tendenciasais*, são reguladas pelas normas constitucionais que regem os princípios condutores da atividade administrativa, isto é, são as decisões regidas pelos princípios, como por exemplo, o princípio da prossecução do interesse público, o da igualdade, da imparcialidade, da proporcionalidade, da justiça, entre outros. Neste caso, diferentemente do anterior, que possui regras claras e objetivas, as vinculações *tendenciasais* possuem regras consideradas pelo autor como “padrões de otimização” e, desta forma, o juízo sobre o seu desrespeito não é absoluto. Assim, a invalidade de uma determinada decisão dependerá da incorporação do grau de otimização exigível de cada princípio.

No entanto, o cerne dessa teoria de João Caupers, em nosso entendimento, nada mais é que a mera classificação que diferencia atos vinculativos dos atos discricionários, apenas com uma nomenclatura diferente, onde as vinculações absolutas são os atos vinculativos e as vinculações *tendenciasais* são os atos discricionários.

Neste sentido, vejamos o exemplo da liquidação de um imposto que, considerado pela maior parte da doutrina como o ato vinculado por excelência, tem a lei a vincular quase que totalmente esta atividade, embora haja uma pequena zona em que existe a discricionariedade, qual seja, o momento em que se pratica o ato (porém, dentro do prazo concedido pela lei para a atribuição do mesmo).

Em boa verdade, pode-se dizer que não existem atos totalmente vinculados, nem atos totalmente discricionários. Eles serão sempre parte vinculados e parte discricionários. A vinculação ou a discricionariedade plena é algo que praticamente não existe nos dias atuais.<sup>14</sup> Dessa forma, no exemplo supracitado, verifica-se que a Administração pode escolher o dia e a hora em que irá praticar o ato da liquidação, constituindo assim, uma margem mínima de discricionariedade, mas que existe!

---

<sup>13</sup> CAUPERS, João. **Introdução ao Direito Administrativo**. 9ª ed. Lisboa: Âncora editora, 2007. p. 73 - 80.

<sup>14</sup> CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, **Discricionariedade da Administração Fiscal**, ed. Coimbra, JULGAR – n.º 15 – 2011. Disponível em: <<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2014/07/07-DEBATER-Discricionariedade-da-administra%C3%A7%C3%A3o-fiscal.pdf>>. Acesso em: 11 de Julho de 2015. p. 152.

Retomando, a liquidação de imposto é uma tarefa classificada como puramente mecânica, chegando a um resultado que é o único legalmente possível e matematicamente correto, uma vez que, são operações de mera verificação da realidade, ou seja, de forma simplificada, com as informações fornecidas pelo agente passivo (rendimento auferido), é aplicada uma fórmula, na qual se obtém o resultado único<sup>15</sup>.

Quanto aos atos discricionários, estes são considerados também pela maioria da doutrina como os atos pelos quais a administração tem à disposição uma maior margem de liberdade de ação, que possibilita verificar entre duas ou mais escolhas, válidas perante a lei, qual a melhor forma de se atingir o objetivo principal, qual seja, o bem comum.

Igualmente, o Dicionário Jurídico Piragibe<sup>16</sup>, dos professores Esther e Marcelo Piragibe Magalhães, define o ato discricionário como *“Diz ser do ato em que a Administração Pública usa da faculdade de escolher a maneira e as condições que repute mais convenientes ao interesse público, usando portanto da liberdade de ação que lhe é conferida pela lei”*.

Desta forma, pode-se dizer que os atos discricionários permitem à administração um “poder de escolha” da decisão a ser tomada, ao contrário dos atos vinculados, como dito anteriormente. No entanto, estas escolhas devem ser pautadas por critérios definidos pelos princípios e regras gerais de direito que orientam a atuação da administração no sentido de permitir a solução mais adequada ao caso concreto, sem violar o seu objetivo principal.

Ainda neste seguimento, destaca-se o entendimento de Diogo Freitas do Amaral<sup>17</sup>: *“na discricionariedade, a lei não dá ao órgão ou agente administrativo competente a liberdade para escolher qualquer solução que respeite o fim da norma, antes o obriga a procurar a melhor solução para a satisfação do interesse público de acordo com os princípios jurídicos imanentes a atuação da administração. A discricionariedade não é uma liberdade, mas antes, um poder-dever jurídico.”*

Os atos discricionários, assim com os atos vinculativos, também estão classificados em subtipos consoante a teoria aplicada. Joaquim Manuel Condeso

---

<sup>15</sup> CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca. Op. Cit. p.151.

<sup>16</sup> MAGALHÃES, Esther C. Piragibe; MAGALHÃES, Marcelo C. Piragibe. **Dicionário Jurídico Piragibe**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

<sup>17</sup> AMARAL, Diogo Freitas do. **Lições do Direito Administrativo Policopiadas**, Lisboa, 1988, vol. 2 p.165 e seg. In CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca. Op. Cit. p. 152.

elaborou, a nosso ver, de uma forma bastante didática, como reconhecer os diversos grupos de “conceitos” que muitas vezes se confundem com a discricionariedade devido ao ténue limite que esses grupos possuem entre si. Assim, o autor divide o poder discricionário em duas categorias de figuras: 1) *as figuras afins do poder discricionário* e 2) *as situações de discricionariedade imprópria*<sup>18</sup>.

*As figuras afins do poder discricionário*, por sua vez, subdividem-se em: a) *interpretação de conceitos vagos e indeterminados* e b) *remissão da lei para normas extrajurídicas*. Em ambas as figuras, Condesso ressalta a natureza vinculativa das mesmas, excluindo por completo a faculdade discricionária que muitos a pensam possuir.

Desta forma, na *interpretação de conceitos vagos e indeterminados*, assim como César Teixeira e Mário Oliveira, Joaquim Condesso afirma que os conceitos absolutamente determinados são raríssimos no domínio do direito como um todo, em especial no Direito Administrativo. Assim, a maior parte das noções utilizadas pelo legislador são em larga medida incertos. Explica o autor, que quando o legislador lança mão de uma “cláusula geral” (que contenham conceitos vagos ou indeterminados), não a faz com a intenção de atribuir uma faculdade discricionária à administração, e sim, apenas com o intuito de evitar o risco de expor uma elaboração normativa casuística. Pois, devido as constantes mudanças na conjuntura social, o legislador se obriga a elaborar uma lei que permita abranger o maior número de situações possíveis. No entanto, caberá ao aplicador da lei interpretar a mesma levando em consideração o pensamento objetivado do legislador no momento de elaboração dessa lei através da ponderação dos interesses que com ele se pretendem tutelar, isto é, o interesse do bem público.<sup>19</sup> Além de considerar o aspecto tempo-espacial em que o problema se coloca.

No que toca a *remissão da lei para normas extrajurídicas*, Condesso diz ser situações onde o legislador remete a lei para regras exteriores ao sistema jurídico, nomeadamente normas de ordem técnica ou regras de prudência comum, mas que são regras que acabam por incorporar na ordem jurídica, tornando-as relevantes e obrigatórias, ou melhor, vinculativas.

---

<sup>18</sup> AMARAL, . In CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca. Op. Cit. p. 153.

<sup>19</sup> CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca. Op. Cit. p. 153 - 154.

Já nas situações de *discricionariade imprópria*, Joaquim Condesso, subdivide-as em: a) *liberdade probatória*, b) *discricionariade técnica* e c) *da justiça burocrática*. Essas, apesar de possuírem o mesmo regime jurídico da discricionariade propriamente dita, possuem conceitos diferentes desta.

Assim, na *liberdade probatória*, a decisão a ser tomada pelo administrador deve se pautar pela recolha de certas provas que visam a certificação da situação de fato a ser decidida, como por exemplo, a fixação de valor patrimonial de um imóvel para a posterior atribuição do imposto municipal sobre imóveis. Nesses caso, segundo Condesso, também não existe a discricionariade, dado que não há a tal liberdade de escolha, há apenas uma margem de livre apreciação das provas, embora com a obrigação de apurar a única solução correta, qual seja, o valor patrimonial tributário do imóvel.

Quanto a *discricionariade técnica*, esta está englobada nas situações em que a administração aplica suas decisões com base em estudos prévios de natureza técnica e segundo critérios extraídos de normas técnicas. Entretanto, esta classificação difere da supracitada “remissão da lei para normas extrajurídicas”, uma vez que na discricionariade técnica não existe remissão da lei para normas técnicas, há apenas uma decisão “guiada” por regras técnicas que a própria administração decidiu segui-la. Assim, de acordo com Joaquim Condesso, a diferença está em que na primeira - remissão da lei para normas extrajurídicas - é a lei que obriga a administração a acatar normas extrajurídicas de cunho técnico; já a segunda - discricionariade técnica - é a administração que de sua “livre vontade” resolve fundamentar a sua decisão em determinadas regras técnicas. Mas, o autor salienta que não estamos diante de uma situação de exercício de poder discricionário, posto que a administração está obrigada a encontrar a melhor solução, a solução mais condizente com a técnica seguida, não tendo assim, a opção de escolha autorizada pela discricionariade. Também não estamos perante a uma decisão vinculativas, visto que as decisões técnicas tomadas pela administração não são passíveis de controle jurisdicional de mérito<sup>20</sup>. Difere igualmente da discricionariade técnica a figura da *liberdade probatória*, em razão de que esta refere-se a um momento anterior à decisão, tendo a ver com a apreciação e valoração das provas relativas aos fatos em que serão baseados a decisão, enquanto que na

---

<sup>20</sup> Questão controversa que abordaremos em momento propício.

discricionarietà técnica é a própria decisão administrativa que assume o cariz técnico.

No caso da *justiça burocrática*, Joaquim Condesso considera ser a figura em que encontramos perante situações das quais a administração é chamada a proferir decisões essencialmente em critérios de justiça material, ou seja, casos em que a justiça seja vista no seu sentido clássico de “atribuir a cada um o que é seu”. Segundo o autor, são exemplos de tal figura as classificações em concurso, atribuição de notas escolares, apreciação de queixas e reclamações, etc.

### **3. Os Limites à Discricionarietà**

Os limites à atividade da administração pública são determinados pelos princípios norteadores do regime jurídico-administrativo, que por sua vez, são, antes de mais, princípios constitucionais que regem toda a atividade legal de um Estado.

No exercício da atividade discricionária não é diferente. Esta, mais que qualquer outra atividade está circunscrita por diversos limites impostos por estes princípios e, sendo assim, deve obedecer-lhes criteriosamente. Caso contrário, estaremos diante de uma arbitrariedade administrativa.

Referimo-nos primordialmente, aos princípios estabelecidos no artigo 266, n<sup>os</sup>. 1 e 2, da CRP, e nos artigos 3<sup>o</sup> a 12<sup>o</sup> do CPA, tais como os princípios da legalidade, da justiça, da prossecução do interesse público, da proporcionalidade, da razoabilidade, da igualdade, da imparcialidade, entre outros. Esses princípios, tal como já mencionado, funcionam como barreiras a todas as condutas administrativas, sejam elas vinculadas ou discricionárias<sup>21</sup>.

No que se refere ao princípio da legalidade, dúvidas ainda existem quanto a violação deste princípio no que concerne ao poder discricionário. Porém, a discricionarietà é resultado da lei e, por conseguinte, confere obediência a este princípio. Assim, como afirma César Teixeira, “*não há discricionarietà que não resulte de lei; o poder discricionário é um poder derivado da lei.*”, ou seja, para existir a possibilidade da tomada de uma decisão com base no poder discricionário

---

<sup>21</sup> TEIXEIRA, César Daniel Pinheiro, Op. Cit. p. 12-16.

administrativo, deverá existir primeiro, obrigatoriamente, uma lei que permita tal poder.

Outro princípio muito importante, quiçá o mais importante, a ser levado em consideração perante uma decisão discricionária, é o princípio da juridicidade, ou também, princípio da justiça<sup>22</sup>. Este exige que os atos praticados pelo poder administrativo, além de respeitarem criteriosamente o princípio da legalidade, não afrontem os demais princípios gerais de direito previstos na Constituição e na lei, sob pena de serem considerados atos arbitrários passíveis de reavaliação judicial.

Contudo, apesar do princípio da justiça ser considerado o princípio que orienta a aplicação dos demais princípios, sendo considerado até mesmo como “*o princípios dos princípios*”, é de acordo com o princípio da proporcionalidade que a administração tem o dever de fundamentar a maioria de seus atos discricionários. Posto que, não basta que a administração prossiga o fim legalmente previsto, é imprescindível que a decisão escolhida seja minimamente adequada, necessária e proporcional.

Assim, será adequada quando o meio utilizado for apto para se obter o fim desejado. Será necessária quando o meio utilizado for o menos invasivo ou menos gravoso para a esfera jurídica do contribuinte. E, por último, será proporcional (em sentido estrito) a decisão que respeitar a relação custo-benefício, ou seja, quando houver uma relação de proporção entre as vantagens da decisão e os sacrifícios decorrentes da mesma<sup>23</sup>.

Ainda neste seguimento, daremos, ao longo do presente trabalho, uma maior ênfase, porém não de forma aprofundada, aos princípios da legalidade, da reserva legal, da tipicidade e da determinação, devido a grande particularidade que possuem frente a legislação tributária.

### **3.1. O Princípio da Legalidade e o Princípio da Reserva Legal na Esfera Tributária**

Como já referido anteriormente, o princípio da legalidade advém de uma conquista de longa data, resultado de uma intensa luta travada entre o povo e seus

---

<sup>22</sup> O princípio da justiça impõe à Administração a observância de critérios de valor, designadamente o respeito pela dignidade da pessoa humana e pelos direitos e liberdades fundamentais. Este princípio concentra todos os demais princípios da atividade administrativa.

<sup>23</sup> TEIXEIRA, César Daniel Pinheiro, Op. Cit. p.12-16.

governantes que não estavam sujeitos a qualquer limite quanto ao exercício do poder de tributar do Estado.

Hoje, segundo Rodrigo Fernandes<sup>24</sup>, o princípio da legalidade exige que a obrigação tributária esteja calcada em dois fundamentos distintos: 1) estar estabelecida em lei no sentido formal e 2) que tenha origem no poder legislativo (representantes do povo competentes para a instituição de tributos).

No entanto, ainda conforme o autor supracitado, uma vez que o Estado de Direito contemporâneo ganhou contornos mais complicados com o passar dos anos, tanto pelo aumento das atividades do Estado, como pelo crescimento populacional e pelo aumento das dificuldades decorrentes da problematização da vida moderna, o Estado de Direito passou a ser visto em dois aspectos, quais sejam, *o material* e *o formal*. O primeiro está profundamente ligado à finalidade essencial de promover a justiça, tratando os cidadãos com dignidade e igualdade, além de seguir todos os preceitos principiológicos de um verdadeiro Estado de Direito. Já o segundo, está baseado na promoção do aspecto material através de formas pré-estabelecidas por lei em sentido formal. Em outras palavras, ainda que o objetivo do Estado seja de alcançar a justiça social, este somente poderá concluir este objetivo se houver previsão legal dos atos a serem praticados.

Assim, para verificar se a norma jurídica tributária é válida, exige-se a união destes dois aspectos, ou seja, se respeita os princípios gerais do Estado de Direito, já mencionados anteriormente e se a obrigação tencionada está definida em lei.

O princípio da legalidade, nas palavras de Rodrigo Fernandes, nada mais é que “*o fundamento de validade no qual se exige a realização da justiça, proporcionando segurança e garantindo as relações existentes entre o Estado (arrecadador) e o cidadão (contribuinte)*”.

Além disso, acrescenta Hely Lopes Meirelles<sup>25</sup>, “*a legalidade, como princípio da administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil, criminal, conforme o caso.*”

---

<sup>24</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. **Tipicidade Tributária**. 2ªed. – revista e atualizada. Curitiba: Editora Juruá, 2013. p.137-141.

<sup>25</sup> Meirelles, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, 35ª edição, São Paulo: Malheiros, 2009.

Quanto ao princípio da reserva legal, cumpre ressaltar que não deve ser confundido com o princípio da legalidade, tendo em vista que este significa submissão da lei em sentido amplo e aquele consiste no estabelecimento de qual lei formal irá regulamentar determinada matéria, ou seja, o princípio da legalidade refere-se as leis em sentido amplo (qualquer lei), já o princípio da reserva legal diz respeito ao “tipo” de lei (lei ordinária, lei complementar, decreto-lei,...). Portanto, o princípio da reserva legal pode ser considerado espécie do gênero princípio da legalidade.<sup>26</sup>

No Brasil, podemos distinguir o princípio da reserva legal em princípio da reserva legal *absoluta* e princípio da reserva legal *relativa*. O primeiro, se caracteriza pela exigência da Constituição na regulamentação integral de sua norma em sentido formal. A segunda, é caracterizada pela permissão dada pela Constituição da possibilidade de complementar a lei com atos infralegais<sup>27</sup>, isto é, será *absoluta* quando a constituição exige que determinado assunto seja regulamentado apenas por lei específica, por exemplo, lei ordinária. No entanto, será *relativa* quando a Constituição permitir o complemento de uma lei com atos infralegais<sup>28</sup> tais como decretos, portarias, entre outros.

Ainda quanto ao princípio da reserva legal<sup>29</sup>, constata-se que no ordenamento fiscal contemporâneo, a utilização deste princípio na forma *relativa* é cada vez mais apreciado nos denominados Estados Sociais de Direito. Segundo, Ana Paula Dourado, o fato de a competência legislativa em matéria de criação de impostos e sistema fiscal estar reservada ao parlamento e de este poder delegá-la ao Governo, conforme o artigo 165º nº1, al. i) e nº2 da Constituição da República Portuguesa, já não pode ser visto como uma ausência de legalidade democrática, pois a mesma, além de estar inserida na lógica do Estado Social de Direito, confere a possibilidade de uma interação partilhada do Poder na qual dá origem a um policentrismo institucional que traduz em uma quase homogeneização política da Assembleia da República e do Governo.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> BELO, Warley. **Você sabe a diferença entre princípio da legalidade e princípio da Reserva Legal?**. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/voce-sabe-qual-a-diferenca-entre-o-principio-da-legalidade-e-o-principio-da-reserva-legal/1298/>> Acesso em: 19 de setembro de 2015.

<sup>27</sup> CERA, Denise Cristina Mantovani. **Qual é a distinção entre princípio da reserva legal absoluta e relativa?** Disponível em: <<http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2598050/qual-e-a-distincao-entre-principio-da-reserva-legal-absoluta-e-relativa-denise-cristina-mantovani-cera>> Acesso em: 29 de setembro de 2015.

<sup>28</sup> Ato do governo, que embora tenha forma de lei não tem força de lei.

<sup>29</sup> Neste ponto, necessário se faz uma observação: segundo a Prof<sup>ª</sup>. Ana Paula Dourado, em Portugal, a reserva de lei fiscal parlamentar nunca foi verdadeiramente observada até a Constituição de 1976, pois os impostos eram frequentemente criados e alterados por decretos, decretos-regulamentares, portarias e, até mesmo, por despachos. Além disso, os Tribunais nunca fiscalizaram devidamente a aplicação da lei fiscal ao caso concreto, refugiando-se na figura da discricionariedade técnica.

<sup>30</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 96-103.

O objetivo dessa possível homogeneização política, consoante os ensinamentos de Ana Paula Dourado, é poder contrabalançar o Poder Legislativo Parlamentar com um Poder Legislativo Governamental mais especializado e ciente das imperfeições da lei na sua aplicação efetiva pela sua proximidade da administração fiscal e de organizações internacionais.

Um exemplo desta intenção de homogeneização política como um traço do Estado Social de Direito no princípio da legalidade é a *distribuição vertical do poder tributário* instituído na Constituição Portuguesa de 1976, na qual daremos maior profundidade no item 5.1 do presente trabalho.

Tem-se notado já em alguma doutrina que a reserva de lei absoluta da Assembleia da República encontra-se obsoleta, pois tendo em conta a grande dimensão das práticas do sistema fiscal, não há como apenas um órgão do Estado prever toda a problemática casuística desse sistema, tornando-se assim, algo antiquado e em larga medida inoperante<sup>31</sup>.

Isto vem sendo demonstrado em Portugal desde a instauração da Constituição da República de 1976, onde no seu artigo 168º nº2 (atual 165º nº2) foi consagrado as autorizações legislativas do “poder de legislar” ao Poder Executivo, podendo este elaborar leis<sup>32</sup> com maior conhecimento de causa e habilitação técnica. No entanto, estas autorizações deviam definir algumas características tais como o objeto (elementos essenciais do imposto), a extensão e a duração da autorização. Contudo, a revisão constitucional de 1982 deu nova redação ao artigo 168º nº2, restringindo um pouco mais essas autorizações, acrescentando mais uma característica a elas, qual seja, o *sentido da autorização*<sup>33</sup>, posto que segundo a jurisprudência da época, sem este requisito, era como se o parlamento desse um cheque em branco ao governo. Assim, deveria o legislativo fornecer uma determinação mínima do que deveria ser elaborado pelo poder executivo, como por exemplo, a tripla função do preceito autorizador (o conteúdo material suficiente da lei de autorização, a linha de orientação do legislador

---

<sup>31</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 84-103.

<sup>32</sup> Decretos-lei autorizados.

<sup>33</sup> O sentido da autorização deve dizer respeito aos elementos definidos no artº 103, nº2 da CRP (objeto da autorização). Art. 103 nº2 da CRP: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.” Além disso, segundo Ana Paula Dourado, o sentido da autorização deve abranger todos os aspectos das disciplinas que tenham consequências ao nível dos princípios, em especial os contidos no art.104 da CRP, ou seja, o objetivo da redistribuição de renda, dos benefícios fiscais, da tributação empresarial, dos interesses públicos extrafiscais, ...

delegado, o elemento de informação genérica das inovações a introduzir no ordenamento para os particulares)<sup>34</sup>.

Após esta breve análise dos aspectos mais importantes dos princípios da legalidade e da reserva legal, podemos perceber a grande importância destas garantias, ou melhor, destes limites da administração frente aos contribuintes, posto que estes princípios, como referenciados acima, impossibilitam a livre criação de tributos sem a autorização do povo (por seus representantes), evitando assim, como afirma Rodrigo Cordeiro<sup>35</sup>, os abusos por parte da administração fiscal, *“cuja tradição de insaciável voracidade arrecadatória é por todos conhecida”*.

### 3.2. O Princípio da Tipicidade Fiscal

A origem do princípio da tipicidade resulta de um estudo precursor nos anos de 1920 realizado pelo alemão Albert Hensel<sup>36</sup>. Segundo ele, a tipicidade fiscal possui um conjunto de pressupostos abstratos que, uma vez materializados, desencadeiam a obrigação tributária<sup>37</sup>; dessa forma, a tipicidade estaria assegurada se a incidência do imposto e os fundamentos para o cálculo do montante de imposto a pagar ou base tributaria e taxa de imposto<sup>38</sup> constassem, em regra, da lei<sup>39</sup>.

No entanto, de acordo com Ana Paula Dourado, o estudo e desenvolvimento deste princípio ficou interrompido no período do regime nacional-socialista. Nessa altura, dava-se mais atenção ao problema da cobrança de impostos do que as garantias do sujeito passivo e às funções prosseguidas pelo princípio da legalidade.

Devido a uma influência positivista e ao impacto das atrocidades dos tempos de guerra do século passado, o sistema jurídico acabou por estruturar-se com o objetivo de criar um sistema perfeito e cerrado, no qual assumia a concepção de que a segurança jurídica estava fortemente ligada a lei. Contudo, a busca pela praticidade e eficiência da aplicação da lei ao caso concreto, deixou um forte questionamento sobre a concepção de fechamento do sistema jurídico.

---

<sup>34</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. 84-87.

<sup>35</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **O princípio da legalidade tributária**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 30, jun 2006. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1176](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1176)>. Acesso em 05 de outubro de 2015.

<sup>36</sup> Albert Hensel (1895 -1942) membro do Partido Comunista da Alemanha. Junto com vários outros combatentes da resistência, foi preso e executado pelos discípulos do partido nacional-socialista.

<sup>37</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 152.

<sup>38</sup> No Brasil, alíquota.

<sup>39</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 225-228.

Dessa maneira, conforme os ensinamentos de Felipe Esteves Grando<sup>40</sup>, com a constatação de que o fechamento do sistema jurídico se mostrava insuficiente para dar respostas a sociedade moderna, surge a *tipicidade* como uma das várias metodologias de interpretação do direito, na qual possibilitou que a partir de uma análise das realidades sociais e a traços de semelhança se possa melhor representar o objeto de interpretação.

Em Portugal e no Brasil, esse princípio foi introduzido por volta da década de 70 pelo Professor Doutor Alberto Xavier. Este, defende que, como a tipicidade surgiu de uma importante vertente do princípio da legalidade, a lei deve ser a única fonte tributária suficiente para a instituição de um tributo em que todos os elementos integrantes do *tipo* devem estar determinados possibilitando, assim, ao órgão aplicador do direito tomar a sua decisão a partir de simples subsunção do fato à norma, ou seja, defende que a tipicidade deve ser fechada, sendo vedado, portanto, ao legislador a utilização de conceitos abertos ou cláusulas gerais, devendo os fatos serem descritos com a seleção dos *tipos* ou dos modelos que melhor representem a realidade a ser descrita, com “*estrita preferência a taxatividade*”.<sup>41</sup> Em outras palavras, a *tipicidade* deve ser vista como uma técnica imposta ao legislador que tem por natureza prevenir os contribuintes do arbítrio do poder discricionário da administração.<sup>42</sup>

Rodrigo de Andrade M. Fernandes acredita que muito além de uma simples técnica legislativa a tipicidade tributária deve ser elevada ao nível de princípio. Além disso, faz uma breve distinção entre o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade. Segundo ele, este último é decorrência lógica do primeiro, pois o princípio da legalidade resume-se na exigência formal para a imposição tributária enquanto que o princípio da tipicidade cuida da materialidade desta mesma norma, do seu conteúdo, que é a obrigação tributária<sup>43</sup>.

No entanto, enfatiza Ana Paula Dourado que a *tipicidade*, apesar de ser considerada por muitos autores como um princípio, ela não é um princípio constitucional que esteja positivado em nosso ordenamento, e sim, uma mera categoria dogmática com diversas funções, mas que muitos, como já referido, a elevam como princípio<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> GRANDO, Felipe Esteves, **A Tipicidade em Matéria Tributária**. Livraria do Advogado editora. Porto Alegre: 2013. p. 36-38.

<sup>41</sup> GRANDO, Felipe Esteves, Op. Cit. p. 28-30.

<sup>42</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 153.

<sup>43</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 155-158.

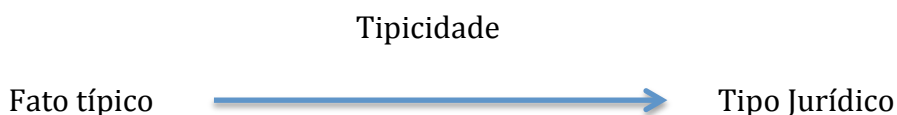
<sup>44</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit p. 289.

Em boa verdade, hoje, o princípio da tipicidade, assim como o *tipo*, segundo Grandó<sup>45</sup> e Ana Paula Dourado<sup>46</sup>, são utilizados pela doutrina das mais variadas formas, sem que haja uma verdadeira definição mais precisa do seu conteúdo jurídico, tão pouco uma utilização específica para a interpretação do Direito.

Todavia, o conceito mais utilizado tanto na doutrina brasileira como na portuguesa sobre *tipo* e *tipicidade*, mais comumente empregado no Direito Penal, se faz nos seguintes termos:

A *tipicidade*, de acordo com o professor Ricardo Lobo Torres<sup>47</sup>, é a qualidade do tipo jurídico.<sup>48</sup> Diante de um acontecimento reiterado ou de uma característica comum a determinado grupo de objetos, pode-se definir algo como típico, isto é, eventos ocorridos no mundo dos fatos, cuja semelhança os aproxima, podem ser definidos por aquilo que é típico ou recorrente, mesmo que os dados não sejam iguais, apenas semelhantes<sup>49</sup>. Um fato típico é uma conduta humana prevista em norma, *tipicidade* é a qualidade que se dá a este fato, é a adequação da conduta a um *tipo*.<sup>50</sup>

Exemplo esquemático 1:



Observe-se que a *tipicidade* não se confunde com a *subsunção*. Esta, segundo Ricardo Lobo Torres, só existe quando ocorre uma inferência do fato ocorrido a um *conceito classificatório*, e jamais ao *tipo*. Diferentemente da *tipicidade* que realiza a inferência do fato ocorrido diretamente com o *tipo*<sup>51</sup>.

<sup>45</sup> GRANDÓ, Felipe Esteves. Op. Cit. p. 17-18.

<sup>46</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 226-246.

<sup>47</sup> RICARDO LOBO TORRES, Professor Titular De Direito Financeiro Na Universidade Estadual Do Rio De Janeiro - UERJ.

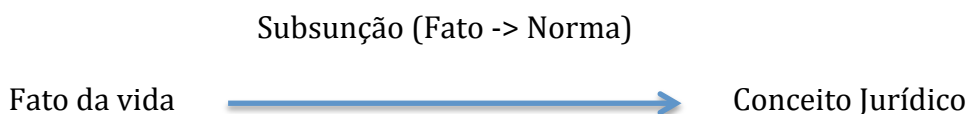
<sup>48</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico – REDAE. Número 5 – fev./mar./abr. de 2006 – Salvador – Brasil. Disponível em: <<http://direitodoestado.com.br>> Acesso em: 06 de Julho de 2015. p. 2-3.

<sup>49</sup> GRANDÓ, Felipe Esteves. Op. Cit. p.30.

<sup>50</sup> MARTINS, Juliana Nogueira Galvão. **Tipicidade: Conceito e classificação**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 13 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.22427&seo=1>>. Acesso em: 24 set. 2015.

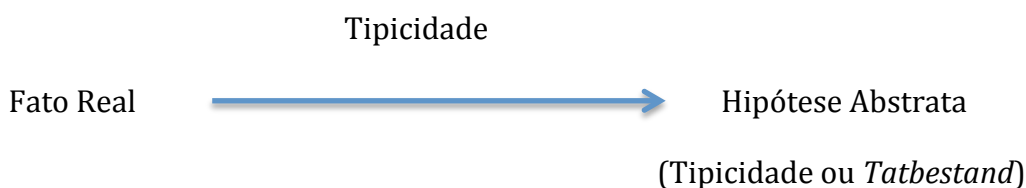
<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 24.

Exemplo esquemático 2:



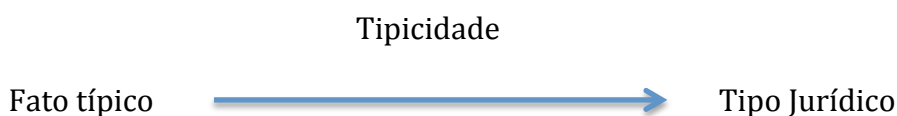
Para Ana Paula Dourado, a *tipicidade* do imposto pode ser classificada tanto em uma hipótese abstrata, previsão legal (modelo ideal de um tributo, equivalente ao termo *Tatbestand*) quanto a correspondência de um fato a essa previsão legal<sup>52</sup>. Salienta a autora que com o passar dos anos a expressão *Tatbestand* adquiriu diversas traduções e que até hoje não se chegou a um significado único.

Exemplo esquemático 3:



Já, então, o *tipo* ou a *tipificação*<sup>53</sup> é a fórmula legal que permite averiguar a *tipicidade* da conduta, ou seja, o *tipo* é a fórmula que pertence a lei<sup>54</sup>. Eis alguns exemplos de *tipo*: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. Segundo o professor Ricardo Torres, o *tipo*, por ser demasiado complexo, é aberto<sup>55</sup>, pois não suscetível de definição, mas apenas de descrição.<sup>56</sup>

Exemplo esquemático 4:



<sup>52</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit p.247.

<sup>53</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 2.

<sup>54</sup> MARTINS, Juliana Nogueira Galvão. Op. Cit. 1.

<sup>55</sup> TIPO FECHADO: é o que não exige nenhum juízo de valor. TIPO ABERTO: exige um juízo de valoração. OBS: Se o tipo for aberto a ponto de não conseguir se determinar qual o seu sentido ele é inconstitucional (aplicação do princípio da taxatividade). MARTINS, Juliana Nogueira Galvão. Op. Cit.

<sup>56</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 3.

O princípio da tipicidade, de acordo com o Prof. Dr. Paulo Caliendo, tem o objetivo de *“limitar a interpretação judicial, a atuação legislativa e a da administração pública, de tal modo a preservar a estabilidade do sistema, sua previsibilidade e o valor da manutenção das expectativas legítimas do contribuinte. O legislador fica por esse princípio vinculado à construção de tipos coerentes e ordenado, sob pena de a norma legal ser declarada ilegal.”*<sup>57</sup>

Apesar de todo o exposto, após uma investigação da interpretação dos mais variados autores a respeito da tipicidade, Felipe Grando, em face da ausência de um conceito legal, buscou por meio de diversos critérios estabelecer o sentido para a *tipicidade*. Assim, constatou que a tipicidade é reconhecida usualmente pela doutrina por pelo menos três prismas diferentes: 1) como ordenação de pensamento ou descrição fluída e aberta do objeto de aplicação do Direito<sup>58</sup>, 2) como sinônimo de fato gerador<sup>59</sup> e 3) como forma simplificadora de execução e fiscalização da lei tributária, em prol da praticidade da arrecadação<sup>60</sup>.

Como ordenação de pensamento ou descrição fluída e aberta do objeto de aplicação do direito entendemos como o resultado da descrição de um termo (*Tipo*), no qual se pode agregar ao mesmo diversas características; exemplo, o *tipo* “empregado”<sup>61</sup>: obrigação de trabalhar, incorporação ao estabelecimento, ter incumbências, sujeitar-se a inspeção, participar das instruções, ausência de risco empresarial, contribuições para a seguridade social, entre outros. Desse modo, o *tipo* é aberto e não pode ser definido estritamente, pois deve estar apto a absorver tantas características forem necessárias para se alcançar fluidez almejada.

Como sinônimo de fato gerador, a *tipicidade* é utilizada como a adequação da conduta a um *tipo*, ou seja, é conformação de uma ação (fato) ao elemento (*tipo*) de uma

<sup>57</sup> CALIENDO, Paulo. Professor Doutor da Pontifícia Universidade do Rio Grande do Sul – PUCRS in GRANDO, Felipe Esteves. p. Prefácio.

<sup>58</sup> Seriam como *standards* ou medidas móveis do comportamento social típico.

<sup>59</sup> Segundo Marcelo Costa, há autores e, até mesmo a lei brasileira confunde fato gerador com hipótese de incidência. Ocorre que hipótese de incidência e fato gerador são coisas distintas. Este, pode ser considerado como o “*fato efetivamente realizado, materializado. É a realização concreta de um comportamento descrito na norma, cuja observação faz nascer uma obrigação jurídica, bem como define juridicamente a natureza do tributo*”. Já a Hipótese de incidência é a “*abstração legal de um fato, ou seja, é aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma “hipótese” que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador*”. In COSTA, Marcelo Bacchi Corrêa da. **Fato Gerador x Hipótese de Incidência e a tributação de atividades ilícitas**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11026](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11026)>. Acesso em 30 de setembro de 2015.

<sup>60</sup> GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit. p.15.

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p.5.

norma jurídica. Desta forma, pertencendo a uma “*tipicidade* cerrada”<sup>62</sup>, conforme explica Felipe Grando.

Como forma simplificadora de execução e fiscalização da lei tributária, em prol da praticidade da arrecadação<sup>63</sup>, a *tipicidade* é vista como um padrão médio (típico) e frequente de factos ocorridos da vida quotidiana que tornam o sistema fiscal mais economicamente viável frente aos enfoques anteriores, tanto no que se refere a tempo quanto a custos.

Esse último sentido, vem sendo a realidade vivenciada nos dias de hoje. Ele é bastante utilizado para se evitar investigações excessivamente exaustivas de casos isolados, no qual podem ser dispensados a coleta de provas difíceis ou, até mesmo, impossíveis, para a representação jurídica no caso concreto, otimizando assim, a arrecadação pela cobrança do crédito tributário e reduzindo custos da investigação<sup>64</sup>. Enquadramos nesse caso, o exemplo do Imposto Municipal de Imóveis – IMI, em Portugal ou Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, no Brasil, no qual o legislador ciente da dificuldade a pouco descrita, presume<sup>65-66</sup> que todos os imóveis de um determinado tamanho, situados em certo local, e de semelhante qualidade e características possuem o mesmo valor venal<sup>67</sup>.

Contudo, toda esta dinamização e praticidade acaba por deixar o sistema fiscal “engessado”, abrindo espaço para a aplicação do direito de massa e deixando de lado a diferenciação e individualização do processo. O que a nosso ver, acaba por prejudicar muitos contribuintes, visto que o sistema, em uma primeira fase, deixa de analisar o caso a caso e perde as importantes particularidades de cada situação.

Quanto a tese da utilização da *tipicidade* como interpretação sistemática, como preconiza Felipe Esteves Grando, deve-se, primeiramente, analisar a importante contribuição do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>68</sup>, responsável por sistematizar os

---

<sup>62</sup> A tipicidade cerrada decorre da ideia de que o tributo não só deve estar formalmente previsto em lei, como também todos os seus elementos lá devem estar presentes. GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.124.

<sup>63</sup> Grando descreve esta acepção no seguinte sentido: “*colhe-se o padrão médio e frequente, aprisionando-o em um conceito fechado, sob a denominação de Tipicidade*”.

<sup>64</sup> GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.100.

<sup>65</sup> A presunção, segundo Felipe Grando, é amplamente utilizada como um meio para alcançar a efetividade da arrecadação. O fisco analisa as características individuais do contribuinte e generaliza os traços recorrentes das hipóteses de incidência (Tipos Médios) e aplica o Direito em massa em nome da racionalização e da simplificação da tributação. GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.118.

<sup>66</sup> “*Na presunção, a regra é estabelecida dentro dos limites da realidade possível, inferida de fatos semelhantes já ocorridos, e que, portanto, não só são possíveis, mas até prováveis.*” CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. In GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.119.

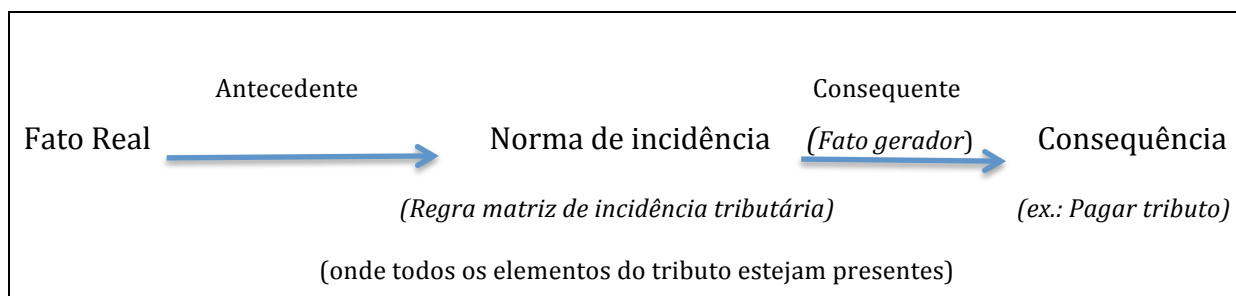
<sup>67</sup> GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.112.

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 12ª Ed. São Paulo Saraiva, 1999. In GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.108.

elementos que compõe a norma tributária de incidência através da denominada “*regra-matriz de incidência tributária*” (teoria normativista). Esta regra parte do princípio de que “*todos os elementos indispensáveis*”<sup>69</sup> a qualquer tributo devem estar sistematizados de maneira que a descrição do *antecedente*<sup>70</sup> da incidência tributária gere uma consequência (*consequente*<sup>71</sup>) para essa hipótese, aplicado assim, o método do silogismo jurídico, amplamente aceito no Direito Tributário.

Exemplo esquemático 5:

#### Método do Silogismo Jurídico



Ocorre que, segundo Felipe Grando, a dificuldade começa na interpretação da consequência, pois esta depende da qualificação do fato ocorrido no plano social e da interpretação de sua adequação com a hipótese prevista em lei. Assim, prescreve Grando que a descrição hipotética do fato da norma por um conceito, ou por um *tipo*, pode influenciar o resultado da interpretação, posto que, enquanto a teoria de Paulo de Barros Carvalho conduz a uma interpretação por subsunção, bem mais rígida, devido a presença de um *conceito* no antecedente de uma norma. Acredita Grando que a presença do *tipo* altera a forma de interpretação do direito para a tipificação.

Na doutrina moderna, como nos mostra António Castanheira Neves<sup>72</sup> bem como a corrente de que defende ser o *tipo* tributário uma manifestação do fato gerador, há um grande entendimento quanto a necessidade do caso concreto ser o foco da aplicação do

<sup>69</sup> Elementos indispensáveis de um tributo, segundo Rodrigo de Andrade Maranhão Fernandes: Fato gerador e sua ocorrência, a base de cálculo, taxa (alíquota), sujeito passivo, sujeito ativo, forma de lançamento e o prazo de pagamento. In FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 158.

<sup>70</sup> “O antecedente é o que determina o surgimento de pagar tributos, sendo o fato gerador a expressão de maior dimensão.” In GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.108.

<sup>71</sup> O Consequente é a obrigação tributária exigida após a conversão da prática de um fato da vida em fato jurídico, como por exemplo o pagamento de um tributo, escriturar livros, apresentar documentos, etc. In GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit., p.100.

<sup>72</sup> NEVES, António Castanheira. **Metodologia Jurídica: Problemas fundamentais**. Coimbra: Almedina, 1998. In GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit, p. 108-109.

direito, sendo o texto legal utilizado como instrumento e os princípios como critérios e, não mais a lei como prioridade em que considera o texto legal como o problema de interpretação do Direito Tributário. Assim, segundo Felipe Grando, a teoria de António Castanheira Neves se aproxima, em muito, da teoria de Ronald Dworkin, o qual sustenta que o sistema jurídico não é um sistema acabado de regras, mas sim de regras e princípios que não podem ser interpretadas em apartado da moral<sup>73</sup>.

Ademais, sustenta Felipe Grando: *“o sistema jurídico é composto por uma rede de valores e princípios que se fecham no interprete, permitindo que o direito positivado, dado o seu carácter inacabado<sup>74</sup>, seja efetivado em sua aplicação individual.”*

Entendemos assim, que no sistema jurídico atual, não se deve levar em consideração a letra da lei como a componente preponderante na resolução dos problemas, posto que cabe aos órgãos responsáveis pela tomada de decisões, tanto jurídicas como administrativas, interpretar o direito de maneira que aplique de forma conjunta a lei, os princípios e a conjuntura social e económica do país. Proporcionando, desta forma, o devido equilíbrio nas decisões objetivando a tão pretendida justiça.

Diante de todo o exposto, podemos apreender que existe ainda uma necessidade muito grande de segurança jurídica no sistema tributário tanto português como no brasileiro devido a influência fortemente enraizada do princípio da legalidade e também, muito provavelmente, pela convivência de diversos casos de improbidade e prevaricação de alguns agentes públicos na administração. Isso tudo contribui, assim, para a manutenção de uma tipicidade fechada.

Desta forma, compactuamos com Felipe Grando no sentido que a *tipicidade* pode ser uma forma eficaz de interpretar o Direito sistematicamente, contudo, bem mais a outros ramos do direito do que propriamente o Direito Tributário, devido ao que acabamos de expor no paragrafo anterior. Acreditamos também que na sociedade atual em que vivemos, esta teoria da tipicidade é bastante avançada para o sistema jurídico que dispomos, posto que, além de cumprir com o ordenamento jurídico, requer um elevado grau de responsabilidade, coerência e bom senso de nossos administradores.

---

<sup>73</sup> GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit, p. 109-110.

<sup>74</sup> O carácter inacabado referido pelo autor é atribuído pelo fato de haver uma grande mutabilidade nas relações sociais e da demora inerente aos processo legislativo. GRANDO, Felipe Esteves. Op. Cit, p. 124.

### 3.3. Princípio da Determinação

O princípio da determinação, de acordo com Ana Paula Dourado, possui como característica principal a previsibilidade. Segundo a autora, este princípio obriga o legislador a prever as consequência jurídicas no caso concreto e, atuando dessa forma, assegura um tratamento igualitário de casos semelhantes devido a sua generalidade e, assegura ainda, a previsibilidade das decisões governamentais tanto administrativas quanto judiciais, porque disciplina os direitos e obrigações dos cidadãos<sup>75</sup>. Salienta a autora também, que no princípio da determinação há uma proibição tendencial da discricionariedade e da analogia, mas que no entanto, não há proibição da interpretação teleológica nem da extensiva, além de possibilitar uma margem de livre apreciação<sup>76</sup>.

Para o Prof. Ricardo Lobo Torres, o princípio da determinação ou determinação do fato gerador prevê, por exemplo, que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam apontados com clareza na lei formal. Assim, o sujeito passivo, o núcleo da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota devem conter todas as informações necessárias para a exigência do tributo pela Autoridade Tributária, bem como, para o conhecimento da amplitude da obrigação pelo contribuinte.<sup>77</sup>

Não obstante, o princípio da determinação em Portugal e no Brasil, conforme Ricardo Torres, foi reproduzido equivocadamente como princípio da tipicidade, devido a confusão feita entre o *tipo* legal e o fato gerador abstrato (o *Tatbestand* para este autor), pois, para muitos, *Tatbestand* era a tradução livre da palavra *tipo*. Ocorre que, identificar o *tipo* à *Tatbestand* ou fato gerador, segundo Ricardo Torres é reduzir indevidamente seu alcance, sentido e acepção.<sup>78</sup>

Ademais, Ricardo Torres informa que o princípio da determinação se afasta do da tipicidade porque este é aberto, enquanto que aquele possui todas as informações dos elementos da hipótese de incidência, embora não seja fechado, posto que admite as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados.

De forma geral, como já referido acima, o princípio da determinação impõe que os conceitos jurídicos devam, sempre que possível, ser determinados, ou seja, devem sempre indicar todas as informações necessárias para uma aplicação precisa do fato a

---

<sup>75</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit p.329.

<sup>76</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit p.335.

<sup>77</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 13-17.

<sup>78</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit.p.13-19.

norma. Segundo Torres, para a obtenção de uma plena determinação dos conceitos pode-se seguir algumas técnicas como a enumeração taxativa<sup>79</sup>, bem como a utilização de fatos geradores complementares<sup>80</sup>.

Ocorre que, como sabemos, os conceitos vagos e indeterminados são inevitáveis em nosso sistema jurídico, não sendo diferente na legislação fiscal. Segundo Engisch<sup>81</sup>, conceitos indeterminados *“são aqueles que cujo o conteúdo e extensão são em larga medida incertos”*.

Estes conceitos indeterminados terão maior destaque no ponto seguinte, o qual tentaremos, modestamente, diferenciá-los da discricionariedade administrativa, tema central do presente trabalho.

### **3.3.1. Conceitos jurídicos Indeterminados versus a Discricionariedade**

Os conceitos indeterminados, segundo César Teixeira, apresentam uma compreensão muito ampla do conteúdo da norma, a qual se apresenta em larga medida incerta. Isso permite que a autoridade fique livre para a concretização do conteúdo dessa norma. Todavia, ressalva o autor, que essa concretização não é uma “liberdade de escolha” assim como na discricionariedade, porque a própria lei quando permite a utilização de tal conceito, já fornece os critérios interpretativos, dos quais o administrador não deverá se desviar<sup>82</sup>.

Assim, nas palavras de Mário Esteves de Oliveira<sup>83</sup>, *“nos conceitos indeterminados o intérprete não dispõe de qualquer margem de livre escolha, tendo antes que procurar conhecer a mens legis<sup>84</sup> e atuar na sua conformidade: o sentido a adotar na sua interpretação é único, pelo que a atividade interpretativa é algo profundamente diferente – senão contrário – da discricionariedade.”* Ou seja, não há interpretações alternativas, e caso existam, serão interpretações incorretas, pois estamos perante atividades de natureza vinculada<sup>85</sup>.

---

<sup>79</sup> Segundo Ana Paula Dourado, alguns doutrinadores diferenciam determinação e taxatividade. DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 331.

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 14.

<sup>81</sup> Karl Engisch in Ricardo Lobo Torres. Op. Cit. p.13-15.

<sup>82</sup> César Daniel Pinheiro, Op. Cit. p. 9.

<sup>83</sup> OLIVEIRA, Mário Esteves de. Direito Administrativo. Vol.1, Lisboa, 1980, p. 246. In TEIXEIRA, César Daniel Pinheiro, Op. Cit. p. 9.

<sup>84</sup> *mens legis: espírito da lei.*

<sup>85</sup> CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca. Op. Cit. p. 153.

Já o ato discricionário, como explicitado anteriormente, é a forma pela qual a administração pública tem o “poder de escolha” de qual a decisão mais adequada a ser tomada, frente a um problema pelo qual permita duas ou mais soluções perante a lei. Porém, salienta-se que estas escolhas devem ser sempre pautadas por critérios definidos pelos princípios e regras gerais de direito. Além disso, a clássica doutrina entende que o ato discricionário possui um controle jurisdicional restrito, no qual é permitido apenas o controle da legalidade, ou seja, um controle limitado a retificar unicamente problemas quanto a forma, competência e finalidade.

Contudo, apesar dessas distinções, afirma Ana Paula Dourado que trata-se ainda de uma delimitação que não está de todo solucionada, tanto, que o problema de tão controverso, já foi elevado a categoria de *quaestio diabólica* e mais recentemente de *quaestio perpetua*. Afirma, também, que um dos obstáculos de se chegar a um consenso, consiste na dificuldade da própria definição de conceito jurídico indeterminado.<sup>86</sup>

Em sua tese, a autora refere que a jurisprudência portuguesa e também parte da doutrina valem-se da figura da *discricionarietà técnica*<sup>87</sup> a propósito da interpretação administrativa de conceitos jurídicos indeterminados, para assim, concederem maior espaço de liberdade ao fisco, traduzido em uma verdadeira margem de livre apreciação administrativa, deixando assim, a decisão imune do controle judicial. Porque, segundo alguns doutrinadores, somente a administração teria os conhecimentos técnicos adequados para decidir, o mesmo não acontecendo com os tribunais.<sup>88</sup>

Ademais, conforme definição da secção de contencioso do STA, “*discricionarietà técnica é a utilização pelo legislador de categorias técnicas e científicas, de conhecimento científico não jurídicos ou de conhecimento artísticos ou profissionais*” e a margem de livre apreciação do fisco, é fundamentada por Alberto Xavier, “*nos complexos juízos técnicos e na utilização de máximas de experiência de que os órgão jurisdicionais se acham em regra desprovidos, além disso ela diria respeito, em síntese, às “questões de fato que envolvam juízos de avaliação segundo critérios técnicos”*.”<sup>89-90</sup> Daí tanta confusão em volta desses termos, visto que, visível é a similitude.

---

<sup>86</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 375.

<sup>87</sup> Segundo Maria Di Pietro, a expressão “*discricionarietà técnica*” foi utilizada pela primeira vez em 1864, pelo autor austríaco Bernatzik. Este dizia que toda a decisão que não fosse considerada discricionária, mas que possuísse um grau elevado de complexidade técnica deveria ser retirado do controle jurisdicional, porque, segundo ele, “*de administração percebem os administradores, e só eles, pela sua formação técnica*”.<sup>87</sup> PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Op. Cit. p.4.

<sup>88</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 449.

<sup>89</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 521-522.

Por este motivo, salientam Joaquim Condesso e Ana Paula Dourado, que a discricionariedade técnica não deveria ser utilizada na área do direito tributário, sendo preferível enquadrar os casos de não apreciação judicial das decisões administrativas fiscais na temática da *margem de livre apreciação* concedida pela existência de conceitos jurídicos indeterminados<sup>91-92</sup>.

Enfim, o que se denota da tese de Ana Paula Dourado é que os tribunais administrativos fiscais vêm adotando posições no sentido de evitar tomar decisões no âmbito de questões onde sejam encontrados os conceitos jurídicos indeterminados e, para isso, lançam mão da discricionariedade técnica, onde referem não possuírem os mesmos conhecimentos técnicos da administração tributária, oportunizando assim, ao fisco, uma margem de livre apreciação.<sup>93</sup> O que em nosso entender, não é de toda verdade, posto que os tribunais podem - devem - recorrer a peritos para tomar conhecimento desses dados técnicos objetivos e assim julgarem de forma imparcial e com conhecimento de causa.

#### **4. O Controle Jurisdicional dos Atos Discricionários**

Ao contrário do que defendem algumas teorias, o poder judiciário pode intervir nos atos administrativos discricionários quando estes desrespeitam algum elemento próprio da legalidade do ato (competência, forma, finalidade). Resta-nos saber se o mérito do ato poderá ser objeto de análise judicial.

Cumprido neste momento, teceremos algumas considerações sobre o mérito do ato administrativo. O qual tem sido o causador de um verdadeiro divisor de águas na doutrina e jurisprudência administrativa.

De acordo com os ensinamentos de Alinaldo Guedes Campos, *“Mérito administrativo é o produto de um juízo de valor realizado pela autoridade pública, quanto às vantagens e conseqüências, as quais deverão ser levadas em conta como pressuposto da atividade administrativa.”*

---

<sup>90</sup> Acreditamos estar incluídos nesta fundamentação da livre apreciação do fisco de juízos técnicos, os *juízos políticos*, que geralmente estão inseridos nos conceitos jurídicos indeterminados elaborados pelo legislador. São exemplos de juízos políticos: questões de benefícios fiscais, ambientais e energético, etc.

<sup>91</sup> CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca. Op. Cit. p. 158.

<sup>92</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 378-379.

<sup>93</sup> DOURADO, Ana Paula. Op. Cit. p. 517-527.

Neste seguimento, o Professor Hely L. Meirelles nos traz o seguinte conceito: “*O mérito do ato administrativo consubstancia-se, portanto, na valoração dos motivos e na escolha do objeto do ato, feitas pela Administração incumbida de sua prática, quando autorizada a decidir sobre a conveniência, oportunidade e justiça do ato a realizar.*”<sup>94</sup>

Em outras palavras, o mérito administrativo é o resultado da avaliação de uma situação tendo como base fundamental a união de diversos fatores, tais como oportunidade, conveniência, utilidade do ato, finalidade. Esses fatores, portanto, são a base para a formação de um ato administrativo, sobretudo, o discricionário.

Como já foi dito acima, não existem atos completamente discricionários nem atos completamente vinculativos, eles são sempre parte vinculados e parte discricionários. Então, quando temos uma decisão administrativa discricionária, temos a formação de duas estruturas distintas, porém intimamente ligadas, quais sejam, a legalidade (aspecto vinculativo da decisão) e o mérito do ato (aspecto discricionário da decisão)<sup>95</sup>. Assim, a legalidade do ato refere a zona da decisão administrativa em que está suscetível de um controle jurisdicional efetivo, pois possui um sentido puramente jurídico. Já, o mérito do ato é a zona da decisão que escapa “de certa forma” a tal controle, posto que está vinculado ao sentido político da decisão.<sup>96</sup>

A distinção entre estas duas estruturas interessa sobretudo para a delimitação do âmbito do controle jurisdicional do ato administrativo.

No Brasil, esse controle jurisdicional é realizado apenas por entendimentos da doutrina e jurisprudência, no qual baseiam-se no princípio da separação dos poderes e pela garantia fundamental de que nenhuma lesão ou ameaça de direito poderá ser subtraída à apreciação do Poder Judiciário, ambos instituídos na Constituição Federal.

O entendimento clássico refere que ao Poder Judiciário compete unicamente realizar o controle da legalidade dos atos administrativos sendo-lhes vedado exercer qualquer juízo de mérito. Por outro lado, a doutrina moderna em consonância com as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), vêm aos poucos considerando que o controle jurisdicional dos atos praticados pelo

---

<sup>94</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo. Malheiros, 2003. In BUETTGEN, Gustavo. **O ato administrativo discricionário e seu controle jurisdicional**. Disponível em: < <http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=626&idAreaSel=16&seeArt=yes>> Acesso em: 15 de setembro de 2015.

<sup>95</sup> TEIXEIRA, César Daniel Pinheiro, Op. Cit. p.3-5.

<sup>96</sup> MENDES, Caroline Veras G.; CAMPOS, Jéssica Mendes. **Controle Judicial da Discricionariedade Administrativa: Possibilidades e Limites**. Disponível em: <http://webartigos.com/artigos/control-judicial-da-discricionariedade-administrativa-possibilidades-e-limites/130140/> Acesso em: 06 de Agosto de 2015.

poder administrativo não estão restritos apenas a verificação dos pressupostos objetivos de legalidade e legitimidade, e sim, também ao controle sobre o núcleo dos atos administrativos.<sup>97</sup>

Desta forma, a tendência atual opera no sentido de ampliação do conceito de legalidade, dando-se ensejo assim, ao princípio da legalidade *latu sensu*, que abarca os princípios da razoabilidade<sup>98</sup> e da proporcionalidade<sup>99</sup>. Dessa forma, em situações extremas, poderá haver um controle de legalidade que invada indiretamente o mérito da questão<sup>100</sup>. Seriam, por exemplo, situações em que a administração pública tenha lançado mão de atos abusivos a pretexto de estar exercendo a discricionariedade do ato. Logo, em casos como esse, o judiciário poderia, excepcionalmente, adentrar ao mérito do ato a fim de garantir a eficácia e integridade de direitos previstos na Constituição Federal Brasileira<sup>101</sup>.

Nesse sentido, vale destacar o seguinte texto de Matheus Assunção<sup>102</sup>: *“Para a perquirição da motivação, da causa e mesmo da finalidade do ato administrativo atacado em juízo, o magistrado precisa adentrar no seu mérito. Isso não significa afirmar que o Poder Judiciário usurpará da Administração Pública a análise sobre a conveniência e oportunidade da medida. Não. Mas essa conveniência e oportunidade devem se sujeitar à legalidade (em sentido amplo), competindo ao Judiciário, detentor do monopólio da jurisdição, verificar in concreto essa sujeição.*

Em Portugal, ao contrário do que ocorre no Brasil, existe uma previsão legal que proíbe expressamente o controle judicial sobre a conveniência ou oportunidade de uma decisão administrativa, ou seja, a proibição do controle judicial sobre o mérito. Assim prevê o artigo 3º, nº1 do CPTA: *“No respeito pelo princípio da separação e interdependência dos poderes, os tribunais administrativos julgam do cumprimento pela*

---

<sup>97</sup> MENDES, Caroline Veras G.; CAMPOS, Jéssica Mendes. Op. Cit.

<sup>98</sup> Este princípio pauta-se na proibição do excesso, limitando a conduta do administrador e, dessa forma, conferindo ao julgador a possibilidade de adequação no caso concreto, do fim eleito e os meios em razão do qual o ato fora praticado. (PEGORARO, Luiz Nunes. **Controle Jurisdicional dos Atos Administrativos Discricionários**. Campinas, SP: Servanda Editora, 2010.

<sup>99</sup> Já o princípio da proporcionalidade, neste contexto, permite o entendimento que as condutas administrativas somente podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade correspondentes ao que seja realmente demandado para o cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas. (Mello, Celso Antônio Bandeira de.).

<sup>100</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

<sup>101</sup> MENDES, Caroline Veras G.; CAMPOS, Jéssica Mendes. Op. Cit.

<sup>102</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **O Controle Judicial dos Atos Administrativos discricionários a luz da Jurisprudência do STF e STJ**. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8508/o-controle-judicial-dos-atos-administrativos-discricionarios-a-luz-da-jurisprudencia-do-stf-e-do-stj#ixzz3kzyX954M>> Acesso em: 06 de setembro de 2015.

*Administração das normas e princípios jurídicos que a vinculam e não da conveniência ou oportunidade da sua actuação (lê-se mérito)."*

Entretanto, com o conjunto princípios estabelecidos no artigo 266º, nº2 da Constituição da República e demais previstos na legislação administrativa e fiscal, o judiciário vem aos poucos tendo uma maior amplitude no controle dos atos administrativos.

De acordo com o Luís Filipe Antunes<sup>103</sup>, a ideia que possuímos de que os tribunais não controlam o mérito da ação administrativa e que remetem o mesmo para o campo do não-Direito, das regras não jurídicas de boa administração (conveniência, oportunidade, eficiência, economicidade..) está equivocada e assim conclui: *"Se assim fosse, na verdade o juiz administrativo não poderia fiscalizar a atividade discricionária da Administração, que teria que ver com o mérito (da atividade administrativa). Só controlaria o exercício do poder discricionário, mas já não o seu resultado – o mérito. Se é jurídico o exercício do poder administrativo não faz sentido que não o seja (também) o seu resultado."*

O autor refere ainda, que o poder discricionário surge num momento anterior ao mérito, precisamente no momento do exercício do poder administrativo e que deve respeitar regras procedimentais e os princípios fundamentais. Já, o mérito seria o resultado final do exercício do poder administrativo, ou seja, a escolha, adequada ou não a prossecução do interesse público. Com essa proposta o autor acredita permitir um controle jurisdicional direto sobre o exercício do poder discricionário e um controle indireto sobre o mérito administrativo.

Todavia, há autores, como é o caso da Professora Ana Paula Dourado, que possuem uma posição contrária do autor supracitado referente ao tratamento dos tribunais portugueses frente a aplicação da lei fiscal. Assim, temos nas palavras da ilustre professora o seguinte excerto: *"Na verdade, existe uma infeliz tradição da nossa jurisprudência, no sentido de não controlar a aplicação da lei pela administração fiscal – e pela administração em geral, que se prolonga inexplicavelmente até os dias de hoje."*<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> ANTUNES, Luís Filipe Colaço. **A ciência jurídica administrativa – Noções Fundamentais**. Ed. Almedina. Coimbra 2012.

<sup>104</sup> Em notas de rodapé, a autora ainda acrescenta a conclusão de um trabalho realizado por um autor alemão (Eckhard Pache) sobre a margem de livre apreciação administrativa – Este, ao referenciar sobre a densidade do controle judicial nos ordenamentos do Estados-membros da União Europeia, dedica uma parte à Portugal no qual refere que os tribunais administrativos portugueses apesar de disporem dos instrumentos necessários ao controlo dos limites da discricionariedade (pois a Constituição de 1976 consagra os princípios da legalidade, da igualdade, proporcionalidade) não fazem uso deles e questiona se essa atitude é compatível com os artigos 20º e 268º da CRP e com o direito comunitário.

Enfim, podemos concluir que assim como no Brasil, Portugal, apesar de possuir uma legislação mais “dura” e algumas críticas contrárias a este respeito, ambos Estados possuem doutrinas e jurisprudências seguindo a mesma lógica, ou seja, a de jurisdicionalizar o mérito, levando este para o campo da legalidade e aumentando assim, o controle jurisdicional do poder discricionário. Não está em causa aqui permitir que os tribunais possam controlar o mérito, mas sim, ampliar o controle do mesmo, passando algumas características do mérito para a zona da legalidade, e dessa forma, permitindo um controle indireto daquele.

Todavia, ainda não há um entendimento pacífico sobre o tema. A jurisprudência ainda é bastante diminuta, mas aos poucos começa a admitir esta nova amplitude sobre o controle dos atos discricionários.

#### **4.1. O Controle Jurisdicional Sob a Perspectiva Garantista**

De acordo com a teoria tradicional, o controle jurisdicional de uma questão de ordem administrativa não deve se sobrepor aos elementos políticos<sup>105</sup> de decisão desse mesmo ato administrativo. Somente no caso de desrespeito à finalidade do ato ou ao que estiver previsto em lei é que a jurisdição poderá ser chamada ao controle dessas ações<sup>106</sup>.

Já numa abordagem garantista, Peña Freire<sup>107</sup> refere que o controle jurisdicional, neste caso, passa a ter como elemento primário de análise não apenas a aplicação ou a realização do direito num sentido estrito, e sim, a imediata aplicação da garantia dos direitos e dos interesses individuais. Acrescenta ainda que, embora a forma ou o procedimento do ato seja a tradução da aplicação do direito ao caso concreto, são as garantias que dão sentido a função jurisdicional e não o contrário.

Segundo Cademartori, esse modelo tradicional de controle do ato administrativo sob a ótica da estrita legalidade, encontra-se em crise desde a consolidação do Estado Constitucional de Direito, revelando-se incompatível com o mesmo. Para o autor, na atividade administrativa não existe poderes implícitos ou imunes a um controle jurisdicional.

---

<sup>105</sup> Lê-se mérito.

<sup>106</sup> CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. Op. Cit. p.174-178.

<sup>107</sup> PEÑA FREIRE, António Manuel. **La Garantia En El Estado Constitucional de Derecho**. Madrid: Trotta, 1997 . In CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. Op. Cit. p. 174-178.

A função do julgador, portanto, será verificar se houve ou não alguma lesão a algum direito ou garantia no ato decisivo de um órgão administrativo, deixando de analisar primariamente apenas o aspecto formal-instrumental (a legalidade do ato), passando assim, a ter também prevalência substancial na defesa destes direitos. Caso contrário, poderá, por exemplo, um determinado ato administrativo cumprir com todos os requisitos legais e formais e, no entanto, poderá este mesmo ato estar lesando um direito merecedor da tutela jurídica do Estado. Nesses casos, se amplia o âmbito da legalidade e adentra-se diretamente na esfera principiológica para assegurar os direitos e garantias dos cidadãos.

Afirma ainda Cademartori que *“numa visão garantista, ao se realizar uma apreciação judicial de determinado ato administrativo, independentemente do seu grau de discricionariedade, não se tratará de constatar a legalidade de todas as partes do ato para, ao cabo disto, concluir que não há lesão ao Direito. Neste caso percorre-se o caminho inverso, ou seja, verificada a lesão ao direito, o ato será inválido, independentemente do seu atendimento aos requisitos estritamente legais, apreciados de forma atomística.”*

Diante de todo o exposto, também somos a concordar com tais justificações. Acreditamos que com a aplicação dessa teoria pode-se chegar a um controle jurisdicional muito mais racional, adequado e eficaz frente as necessidades da sociedade atual. Posto que, a análise de um ato administrativo deve ser visto como um todo, unindo o formal com o material, isto é, além de examinar os pressupostos formais do ato, deve-se de todo, verificar também o núcleo político, encaminhando-se assim, para uma decisão judicial logicamente integrada com o propósito do ato administrativo em questão.

## **5. Breve contextualização sobre a competência tributária no sistema fiscal português e brasileiro.**

### **5.1 Sistema fiscal português.**

O sistema fiscal português é composto por um conjunto de impostos estaduais e locais, direitos e indiretos.

Compete ao legislativo, de maneira reservada ao Parlamento, a criação do sistema fiscal, em especial, a criação de impostos. No entanto, conforme estipulado no

art. 165º, nº1, al. i) e nº2 da Constituição, o Parlamento pode delegar tal competência no Governo<sup>108</sup>.

Isso permite um maior equilíbrio na elaboração da legislação fiscal, já que, como o Poder Governamental<sup>109</sup> tem maior proximidade com a administração fiscal, tem um maior conhecimento prático e técnico na aplicação efetiva da lei. Existe, pois, uma ideia de partilha entre Governo, Assembleia da República e Governo, com alguma margem de intervenção, em certos casos, dos Parlamentos Regionais e das Autarquias Locais.

Assim, no que se refere à partilha entre a Assembleia da República, Parlamentos Regionais e Autarquias Locais<sup>110</sup>, denominada como *distribuição vertical* do poder tributário<sup>111</sup>, verifica-se o reconhecimento das necessidades e particularidades de cada região ou circunscrição, facilitando desta forma, a atribuição direitos e deveres com maior precisão e responsabilidade.

Todavia, apesar desta “liberalização” do poder de legislar no âmbito fiscal, nota-se que há uma série de restrições impeditivas constantes na Constituição da República Portuguesa que orientam e disciplinam esta matéria, como é o caso do artigo 227º, nº1, al.i) da CR, onde estão referenciados os poderes das regiões autónomas: *“Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República;”* (sublinhado nosso); e do artigo 238º, nº 4 da CR, que refere sobre o poder fiscal das autarquias locais: *“As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos em lei.”* (sublinhado nosso).

Apesar disso, acrescenta Ana Paula Dourado, que o poder tributário próprio das regiões autónomas não abrange o poder de extinguir impostos nacionais, nem o poder de criar impostos regionais incidindo sobre o mesmo objeto que os impostos nacionais em vigor.

O sistema jurídico-fiscal Português, além da legislação interna supracitada a título de exemplo, ainda conta com uma vasta gama de acordos internacionais, que em

<sup>108</sup> Princípio da Reserva legal Relativa.

<sup>109</sup> Tanto em nível nacional quanto em nível regional e local.

<sup>110</sup> Neste caso, há apenas o poder de criar taxas e não os poderes em matéria de impostos, seja de criação ou adaptação. Art. 238º, nº4 da CR. Todavia, com a implantação da nova lei das finanças locais, Lei 2/2007 de 15 de Janeiro, no art.12º, nº2, os municípios passam a ter o poder de conceder benefícios fiscais relativamente aos impostos próprios, apenas tendo o dever de fundamentar a decisão, o que apenas permite controlar a constitucionalidade do ato e os limites à discricionariedade.

<sup>111</sup> NABAIS, José Casalta, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3ª Reimpressão. Ed. Almedina 2012.

algumas situações, podem se sobrepor a legislação interna portuguesa, como é o caso dos acordos sobre dupla tributação, onde, vg, Portugal deixa de aplicar determinado imposto, em prol do pagamento deste mesmo imposto, em outro país, no qual tenha assinado o referido acordo, facilitando assim, o comércio internacional.

## **5.2. Sistema fiscal brasileiro.**

A República Federativa do Brasil, diferentemente das demais Repúblicas Federativas existentes pelo mundo, como por exemplo os Estados Unidos da América, possui um sistema único de “repartição” da soberania. Seus Estados-membros não gozam de uma soberania plena, tendo assim que partilha-la com a União, Estados, Distrito federal e Municípios.

Historicamente, a República Federativa do Brasil, deste sua instauração em 1891, tem passado por diversas mudanças no que se refere “distribuição de competências tributárias” para se chegar como a conhecemos hoje<sup>112</sup>.

Com a Constituição de 1988, o texto constitucional outorgou poderes aos entes da Federação para que exercessem o poder de tributar. Desta forma, distribuiu de forma distinta a todos os entes federativos hipóteses tributárias, no intuito de evitar o fenómeno da bitributação entre eles. Fenómeno este que ocorre quando dois ou mais entes federativos instituem tributos sobre o mesmo fato económico escolhido.<sup>113</sup> Ademais, destaca o autor Rodrigo Fernandes que esse exercício legítimo do poder de tributar só é alcançado quando o legislador tributário, competente para o ato, edita normas que respeitem a todos aqueles princípios já explicitados na presente pesquisa, tais como, o princípio da legalidade, da justiça, da proporcionalidade, da razoabilidade, da igualdade, da imparcialidade, entre outros.

Desta forma, é na Constituição Federativa da República que encontramos as normas fundamentais de direito tributário, pois, conforme nos demonstra Rodrigo Fernandes, *“além de outorgar a competência para a imposição do tributo, a Constituição Federal discriminou as diretrizes básicas para a criação da relação jurídico-tributária,*

---

<sup>112</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 77-81.

<sup>113</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 80-82.

*bem como enumerou as garantias e remédios destinados aos contribuintes para utilizarem contra os abusos cometidos pelo Estado".<sup>114</sup>*

No que se refere a legitimidade ativa para a exigência de um tributo, assim como em Portugal, no Brasil não há a exigência de correlação entre o ente que cria o imposto e o ente que exige o mesmo. Pois, na maioria das vezes quem exige o tributo não é quem possui a legitimidade para instituí-lo<sup>115</sup>. No Brasil, por exemplo, além da Receita Federal e Estadual (órgão semelhante à Autoridade Tributária em Portugal), existe ainda uma gama de entes da administração indireta com este poder de legitimidade de exigir tributos.

O sistema jurídico-fiscal brasileiro, assim como o português, além da legislação interna também conta com diversos acordos internacionais, que em algumas situações, como já exposto, podem se sobrepor a legislação interna.

Em relação ao Mercosul – Mercado Comum do Sul, bloco económico onde participam alguns países da América do Sul, no qual se inclui o Brasil, a partilha do poder tributário, é semelhante à existente entre as instituições da União Europeia e os países membros. Existe um ente central que edita tratados, normas e diretivas que obrigam os Estados-Membros. No entanto, as normas comuns uniformizadoras são muito poucas relativamente a União Europeia. Um dos motivos é porque os países que integram o mercado sul-americano têm a maior parte de suas relações comerciais com países fora do bloco, o que torna o Mercosul menos eficiente como outros blocos existentes. Mas, isto já é assunto para um próximo estudo, devido à extrapolação do tema ora supra analisado.

---

<sup>114</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 82.

<sup>115</sup> FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. Op. Cit. p. 83.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tudo o que foi exposto no presente trabalho, pode retirar-se as seguintes conclusões:

A discricionariedade administrativa não é um fenómeno novo no ordenamento jurídico. Vem sendo discutida desde há muito, em ambientes jurídicos muito diferentes, onde aconteceram as transformações de um Estado absolutista até o presente Estado Democrático de Direito.

Assim, partindo de uma arbitrariedade total, os atos administrativos começaram aos poucos, a ser controlados ou limitados por normas cada vez mais restritivas, a ponto de se chegar, em alguns países, a tentativa de eliminação total do poder discricionário, na época do pós 2ª Guerra.

Foi em resultado do princípio da legalidade e da doutrina da vinculação positiva que a discricionariedade passou a ter as suas maiores limitações, passando o poder vinculativo a imperar nas relações administrador-administrado em detrimento do poder discricionário, visto como algo inadequado e ultrapassado.

Entendemos, hoje, que a discricionariedade nada mais é do que uma prerrogativa que o poder legislativo entrega à administração pública, para que esta, de forma legal, proporcional, coerente, com maior conhecimento de causa e sempre pautada pelo interesse público consiga dar ao administrado a melhor solução possível ao seu problema.

Relativamente à administração fiscal, fazemos apenas a observação de que, por se tratar de uma área bastante sensível e complexa da administração, qualquer decisão discricionariamente tomada, por mais adequada, proporcional e que vise o bem comum, pode acabar direta ou indiretamente por afectar de forma drástica os direitos dos contribuintes. Desta forma, conclui-se que é devido a esta problemática que a discricionariedade fiscal é tão fortemente evitada em sistemas tributários como o brasileiro e o português.

Acreditamos que, em muitos casos, a discricionariedade é fundamental na resolução de determinados problemas. Isso porque o poder legislativo muitas vezes se depara com a impossibilidade de formular uma norma muito precisa, de maneira a prever todas as situações em que a administração tenha que atuar. Por isso, torna-se quase inviável a supressão do ato discricionário da administração.

Quanto à definição da discricionariedade dos atos administrativos, seguimos a noção mais clássica e reconhecida, ou seja, são os atos pelos quais a administração dispõe de uma maior margem de liberdade de ação, que possibilita verificar entre duas ou mais escolhas, válidas perante a lei, aquela que melhor atinge o objetivo principal, qual seja, o bem comum.

Quanto à classificação da discricionariedade, optamos pela elaborada por Joaquim Manuel Condesso, posto que nos pareceu a forma mais clara e didática para identificar cada situação. Desta forma, o poder discricionário *lato sensu* é dividido em duas categorias. A primeira composta pelas figuras afins do poder discricionário (na realidade, de natureza vinculativa), que por sua vez se subdividem em interpretação de conceitos vagos e indeterminados e remissão da lei para normas extrajurídicas. A segunda, pelas situações de discricionariedade imprópria, que se subdividem em liberdade probatória, discricionariedade técnica e da justiça burocrática.

No que tange aos limites à discricionariedade da administração pública, foi verificado que estes são determinados pelos princípios norteadores do regime jurídico-administrativo. Porém, na medida em que a nossa pesquisa se encontra orientada para o direito administrativo fiscal, optamos por selecionar os princípios limitadores que consideramos apresentar maior particularidade a este ramo do direito. Assim, tentamos ao longo do trabalho, ainda que de maneira breve, “descomplicar” e conceituar e os princípios da legalidade, da reserva legal, da tipicidade e da determinação.

Assim, o princípio da legalidade é o princípio que nos proporciona a tão almejada segurança jurídica, pois exige que qualquer tributo, seja estabelecido em lei formal ou que a intervenção legislativa do Governo tenha origem obrigatória no poder legislativo.

O princípio da reserva legal, apesar de ser confundido com o princípio da legalidade, trata-se, na verdade, do princípio que diz respeito ao tipo de lei (lei ordinária, lei complementar, decreto-lei) que será utilizada para a positivação de uma determinada obrigação. Por conseguinte, entendemos que o princípio da reserva legal pode ser assim considerado como a espécie do gênero princípio da legalidade.

No Brasil, distinguimos o princípio da reserva legal em princípio da reserva legal *absoluta* e princípio da reserva legal *relativa*. Será *absoluta* quando a constituição exigir que determinado assunto seja regulamentado apenas por lei específica, por exemplo, lei

ordinária. E, será *relativa* quando a Constituição permitir o complemento de uma lei com atos infralegais tais como decretos, portarias, entre outros.

Em Portugal também há tal distinção, no entanto, com nomenclatura diferente. De acordo com Ana Paula Dourado, comparativamente com o Brasil, a utilização do princípio da reserva legal relativa pode ser vista na chamada “*distribuição vertical do poder tributário*”, na qual o Parlamento tem o poder de delegar no Governo determinadas competências reservadas. Enquanto que o princípio da reserva de lei absoluta está representado nas situações que obrigam o Parlamento e, somente este, a legislar sobre determinado assunto, não sendo possível delegar a outro ente.

O que procuramos demonstrar no presente estudo é que a reserva de lei absoluta, contida tanto na Constituição Federal Brasileira quanto na Constituição da República Portuguesa, encontra-se obsoleta, pois tendo em conta a grande dimensão das práticas do sistema fiscal, não há como apenas um órgão do Estado prever toda a problemática casuística desse sistema, tornando-se assim, algo antiquado e em larga medida inoperante.

Quanto ao princípio da tipicidade - princípio especialmente complexo e confuso devido à grande quantidade de teorias existentes em países distintos e, cada qual com uma perspectiva diferente da outra, além do incomensurável caos de termos e traduções utilizados – procuramos demonstrar, conforme os ensinamentos de Felipe Esteves Grando, que este princípio, apesar de não constar positivado em Portugal, nem no Brasil, pode ser utilizado como uma das várias metodologias de interpretação sistemática do direito, na qual possibilita que a partir de uma análise das realidades sociais e dos traços de semelhança se possa melhor representar o objeto de interpretação. Demonstramos também a forma mais simples e acolhida por muitos autores de utilização deste princípio. Assim, o princípio da tipicidade exige que todos os elementos pertinentes ao tributo, necessários à quantificação devida, devem estar presentes na situação hipotética definida em lei (*tipo*). Em síntese, a tipicidade é a adequação da conduta a um *tipo*.

Ademais, de uma forma mais específica, acreditamos ser o sentido de simplificação de execução e fiscalização da lei tributária, em prol da praticidade da arrecadação, o sentido que vem sendo mais utilizado em nossa sociedade atual do princípio da tipicidade. Posto que este evita investigações excessivamente exaustivas otimizando assim, a arrecadação pela cobrança do crédito tributário e reduzindo custos

da investigação. Contudo, alertamos que toda esta dinamização e praticidade acaba por deixar o sistema fiscal “engessado”, o qual será orientado a recorrer do direito de massa, ignorando assim, a diferenciação e individualização do processo. O que, como já bem se referiu, acaba por prejudicar muitos contribuintes, visto que o sistema, numa primeira fase, deixa de analisar o casuístico e perde as importantes particularidades de cada situação.

Enfim, de maneira geral, o princípio da tipicidade como um limitador da discricionariedade que é, obriga o legislador a construir *tipos jurídicos* de forma coerente e ordenada que servirão para preservar a estabilidade do sistema devido à sua previsibilidade e manutenção das expectativas dos contribuintes. Porém, acreditamos que a utilização do princípio da tipicidade nestes moldes, acaba por vincular de forma excessiva a administração não deixando muito espaço para uma livre apreciação.

O princípio da determinação possui como característica principal a previsibilidade. Apesar de muitas vezes ser confundido com o princípio da tipicidade, o princípio da determinação, a nosso ver, obriga o legislador de forma mais rígida a prever que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam apontados com clareza na lei formal, além de todas as consequência jurídicas no caso concreto, assegurando desta maneira um tratamento igualitário de casos semelhantes devido a sua generalidade. Todavia, como anteriormente explicitado no trabalho, os conceitos vagos e indeterminados são inevitáveis nos sistemas jurídicos, não sendo diferente na legislação fiscal.

Os conceitos vagos e indeterminados são considerados como sendo aqueles conceitos nos quais existe uma ampla incerteza no seu conteúdo. Porém, apesar de serem assim declarados, não podem ser confundidos com a discricionariedade. Nesta, como vimos, há uma opção legal de escolha pelo administrador em relação à alternativa mais indicada a utilizar em determinada situação. E, nos conceitos indeterminados o intérprete não dispõe de qualquer margem de livre escolha, tendo antes que procurar conhecer o espírito da lei e atuar na sua conformidade. Portanto, o sentido a adotar na sua interpretação é único.

Um fato bastante curioso e que tem vindo a ser demonstrado na presente pesquisa é a atual eleição da discricionariedade técnica pelos tribunais fiscais portugueses em julgamentos de casos em que são claramente enquadrados como sendo

conceitos indeterminados, optando assim, por ampliarem a margem de livre apreciação do fisco, e dessa forma, escusando-se de dar uma decisão na qual se julgam inaptos. O que entendemos, conjuntamente com alguns autores, trata-se de algo inadmissível, posto que o judiciário, como órgão assegurador do princípio da legalidade (em sentido amplo) e detentor do monopólio da jurisdição tem o poder-dever de analisar e decidir casos onde sejam enquadrados os conceitos indeterminados, visto que são de natureza vinculativa.

Somos também do entendimento de que, no que se refere ao controle jurisdicional dos atos administrativos, este deve ser visto sob uma perspectiva garantista. Uma vez que, essa teoria permite a imediata aplicação da garantia dos direitos e dos interesses individuais, não se restringindo apenas aos princípios já comumente consagrados como o da legalidade e a lei. Assim, concluímos que com a aplicação dessa teoria pode-se chegar a um controle jurisdicional muito mais racional, adequado e eficaz frente as necessidades da sociedade atual.

O ato administrativo, a nosso ver, deve ser visto como um todo, unindo o formal com o material (mérito), tendo em vista a obrigatoriedade da verificação do núcleo político do ato. Encaminhamo-nos, assim, para uma decisão judicial logicamente integrada com o propósito do ato administrativo em questão.

Enfim, a discricionariedade na administração pública, apesar inevitável, é algo que vem, paulatinamente, a ser aceite e tratado como essencial nos ordenamentos jurídicos, tanto do Brasil como o de Portugal. No entanto, quando se aborda o tema “administração fiscal”, este tema ainda incomoda muitos autores, devido a todas as peculiaridades que o sistema exige. Dessa forma, cabe-nos agora apenas continuar a elaborar pesquisas no sentido de desmistificar a temática da discricionariedade fiscal e verificar se a mesma é realmente algo indispensável ao sistema.

## BIBLIOGRAFIA

ANTUNES, Luís Filipe Colaço. **A ciência jurídica administrativa - Noções Fundamentais**. Ed. Almedina. Coimbra 2012.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **O Controle Judicial dos Atos Administrativos discricionários a luz da Jurisprudência do STF e STJ**. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8508/o-controle-judicial-dos-atosadministrativosdiscricionarios-a-luz-da-jurisprudencia-do-stf-e-do-stj#ixzz3kzyX954M>> Acesso em: 06 de setembro de 2015.

BELO, Warley. **Você sabe a diferença entre princípio da legalidade e princípio da Reserva Legal?**. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/voce-sabe-qual-a-diferenca-entre-o-principio-da-legalidade-e-o-principio-da-reserva-legal/1298/>> Acesso em: 19 de setembro de 2015.

BUETTGEN, Gustavo. **O ato administrativo discricionário e seu controle jurisdicional**. Disponível em: < <http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=626&idAreaSel=16&seeArt=yes>> Acesso em: 15 de setembro de 2015.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **Discricionariedade Administrativa no Estado Constitucional de Direito**. 2ª Edição. Juruá Editora. 2007.

CAMPOS, Alinaldo Guedes. **Discricionariedade administrativa: limites e controle jurisdicional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 645, Publicado em 04 de abril 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6587>. Acesso em: 28 fev. 2015.

CAUPERS, João. **Introdução ao Direito Administrativo**. 9º ed. Lisboa: Âncora editora, 2007.

CERA, Denise Cristina Mantovani. **Qual é a distinção entre princípio da reserva legal absoluta e relativa?** Disponível em: <<http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2598050/qual-e-a-distincao-entre-principio-da-reserva-legal-absoluta-e-relativa-denise-cristina-mantovani-cera>> Acesso em: 29 de setembro de 2015.

CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, **Discricionariedade da Administração Fiscal**, ed. Coimbra, JULGAR – nº 15 – 2011. Disponível em: <<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2014/07/07-DEBATER-Discricionariedade-da-administra%C3%A7%C3%A3o-fiscal.pdf>>. Acesso em: 11 de Julho de 2015.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **O princípio da legalidade tributária**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 30, jun 2006. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1176](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1176)>. Acesso em 05 de outubro de 2015.

DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Ed. Almedina, Coimbra 2007.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade Maranhão. **Tipicidade Tributária**. 2ªed. – revista e atualizada. Curitiba: Editora Juruá, 2013.

GRANDO, Felipe Esteves, **A Tipicidade em Matéria Tributária**. Livraria do Advogado editora. Porto Alegre: 2013.

MAGALHÃES, Esther C. Piragibe; MAGALHÃES, Marcelo C. Piragibe. **Dicionário Jurídico Piragibe**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

MARTINS, Juliana Nogueira Galvão. **Tipicidade: Conceito e classificação**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 13 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.22427&seo=1>>. Acesso em: 24 set. 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**, 35ª edição, São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Caroline Veras G.; CAMPOS, Jéssica Mendes. **Controle Judicial da Discricionariedade Administrativa: Possibilidades e Limites**. Disponível em: <http://webartigos.com/artigos/control-judicial-da-discricionariedade-administrativa-possibilidades-e-limites/130140/> Acesso em: 06 de Agosto de 2015.

NABAIS, José Casalta, **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3ª Reimpressão. Ed. Almedina 2012.

OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS, José Eduardo Figueiredo. **Noções Fundamentais de Direito Administrativo**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2015.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Discricionariedade Técnica e Discricionariedade Administrativa**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico - REDAE, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 9, fev./mar./abr. de 2007. Disponível

em: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em: 10 de março de 2015.

TEIXEIRA, César Daniel Pinheiro, **Da Discricionariedade Administrativa à Discricionariedade de Planejamento – Seu Controle Jurisdicional**. Tese de Mestrado em Direito Administrativo da Universidade do Porto – 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico – REDAE. Número 5 – fev./mar./abr. de 2006 – Salvador – Brasil. Disponível em: <<http://direitodoestado.com.br>> Acesso em: 06 de Julho de 2015.