

# **V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**JONATHAN BARROS VITA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-485-3

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

### **Apresentação**

O V Encontro Virtual do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu entre os dias 14 a 18 de junho de 2022, sob o tema: “Inovação, Direito e Sustentabilidade”, tendo sido apoiado institucionalmente pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que representam um locus de interação entre pesquisadores que declinam as suas pesquisas.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro, o qual ocorreu no dia 17 de junho das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 19 artigos contidos:

- Direito tributário ambiental e urbanístico – artigos de 1-3;
- Direitos fundamentais no direito tributário e financeiro brasileiro – artigos de 4-10;
- Incentivos fiscais – artigos de 11-13;
- Tributação da economia digital – artigos de 14-17; e
- Processo tributário – artigos de 18-19.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

**CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO: ALTERAÇÕES  
REALIZADAS PELA LEI Nº 8.869/2019 NO PROCESSO ADMINISTRATIVO  
TRIBUTÁRIO PARAENSE**

**CONSTITUTIONALIZATION OF ADMINISTRATIVE LAW: CHANGES MADE BY  
LAW Nº 8.869/2019 IN THE ADMINISTRATIVE PROCESS OF THE STATE OF  
PARÁ**

**Elter Paulo Ferreira <sup>1</sup>  
Ariane Brito Cal Athias <sup>2</sup>**

**Resumo**

O presente trabalho aborda a evolução da constitucionalização do Direito Administrativo e de como este repercute na Administração Tributária para limitar o seu poder de tributar. Analisa-se também como as alterações da Lei do Procedimento Administrativo Tributário do Estado do Pará, advindas pela Lei estadual nº 8.869/2019, contribuíram com a constitucionalização do procedimento administrativo tributário paraense. A metodologia utilizada consiste em objetivo exploratório, abordagem qualitativa e natureza aplicada, utiliza-se o método dedutivo com suporte na aplicação de procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica e documental. Constatou-se durante a pesquisa que houve avanços no procedimento administrativo tributário após a referida lei.

**Palavras-chave:** Constitucionalização do direito administrativo, Tributação, Procedimento administrativo tributário, Contencioso administrativo tributário, Interpretação de normas

**Abstract/Resumen/Résumé**

The present paper examines about the evolution of the constitutionalization of Administrative Law and how it affects the Tax Administration to limit its fiscal capacity in State of Pará (Brazil). The methodology used consists of an exploratory objective, qualitative approach and applied nature, using the deductive method with support in the application of technical procedures of bibliographic and documentary research. It was found during the research that there were advances in the administrative procedure after the law n. 8.869/2019.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Constitutionalization of administrative law, Taxation, Administrative procedure, Tax administrative litigation, Legal interpretation

---

<sup>1</sup> Mestrando em Políticas Públicas e Desenvolvimento pela UFPA

<sup>2</sup> Doutora pela PUC-SP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia - PPGDDA da UFPA

## 1 INTRODUÇÃO

A constitucionalização do Direito permitiu com que o povo controlasse quem exerce o poder. O monarca deixa de ser o titular do poder e o povo assume essa titularidade, e, dessa forma, as pessoas deixam de ser súditas e tornam-se cidadãs. Portanto, a Constituição surge para limitar o poder não apenas do Estado, mas também de quem o exerce em nome do povo.

A evolução do Direito Constitucional favorece que os direitos humanos sejam reconhecidos no patamar constitucional, o que faz com que o centro da Constituição não seja mais a organização do Estado, mas os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, o fenômeno da crise da lei formal fortaleceu o processo de Constitucionalização do Direito em seus diversos ramos e evidenciou a importância dos princípios e valores do Ordenamento Jurídico, indo além do apego exagerado ao texto legal. A constitucionalização do Direito não consiste em apenas adicionar matérias na Constituição (texto formal), mas na centralidade que os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana possuem no Ordenamento Jurídico (Constituição material).

O poder de tributar estatal é regido pelo Ordenamento Jurídico, em especial pela Carta Constitucional, que limita, implícita e explicitamente, a capacidade ativa dos Entes políticos. Por sua vez, a previsão do procedimento administrativo tributário em lei também é fruto da Constitucionalização do Direito, pois o Estado não é livre para agir como quiser para cobrar tributos, mas está submetido ao princípio da legalidade estrita.

No presente trabalho analisar-se-á de que forma alterações promovidas pela Lei do Estado do Pará nº 8.869/2019 para reconhecer outras fontes de Direito além da lei escrita contribuíram com a constitucionalização do Direito Administrativo no Processo Administrativo Tributário paraense. Para tanto, discorre-se acerca da evolução da Constitucionalização do Direito e em especial do Direito Administrativo, posiciona-se a tributação e o limite constitucional de tributar, e, ao final, analisa-se algumas alterações realizadas pela Lei nº 8.869/2019 que reconhecem fontes do Direito diversas da lei escrita.

O apego excessivo ao texto da legislação pode implicar o distanciamento da vontade do Constituinte de proteger os cidadãos das arbitrariedades de quem exerce o poder. Os valores e princípios constitucionais devem nortear a Administração Tributária no desempenho de suas funções. Entretanto, não é o que se observa em alguns casos, conforme se verá abaixo.

Com intenção de atrair atenção para o tema, o presente artigo apontará violações a direitos dos contribuintes em razão de que a autoridade tributária não considerou outras fontes do Direito além do texto da legislação tributária, atendo-se apenas à interpretação gramatical.

Além disso, demonstrar-se-á como a alteração legislativa da Lei nº 8/869/2019 contribuiu para começar a mudar essa prática.

A metodologia utilizada consiste em objetivo exploratório, abordagem qualitativa e natureza aplicada, utiliza-se o método dedutivo com suporte na aplicação de procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica e documental.

## **2 EVOLUÇÃO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO**

Segundo Losano (2007), no decorrer da história, a Constituição tornou-se uma lei escrita que delineava a organização do Estado e os direitos dos cidadãos, passando estes a ser titulares do poder e puderam, então, restringir os direitos do soberano, que era quem exercia o poder.

Leciona ainda esse autor que as interações entre a sociedade e a Constituições resultam em alterações, tácitas ou expressas, sendo que é inevitável a diferença entre o texto e a realidade. A explicação para aceitação dessa diferença está no processo histórico: a constituição foi criada para limitar e controlar o soberano; a constituição é baseada no pressuposto de que há um conflito entre governantes e governados, e ela possibilita a paz entre eles. Os cidadãos e quem exerce o poder em nome desses possuem visões distintas da futura organização, pois “quem tem o poder prefere prometer uma revolução futura, para evitar uma presente; quem não está certo de possuir a força para realizar a revolução prefere adiá-la e delegá-la ao legislador” (LOSANO, 2007, p. 91), e ambas as partes se beneficiam dessa tensão.

Di Pietro (2020) assevera que a formação do Direito Administrativo como ramo autônomo iniciou-se concomitantemente com o Direito Constitucional e outros ramos do Direito público, desde quando o início do Estado de Direito, firmado no princípio da legalidade e no princípio da separação dos poderes, que visa proteger os direitos individuais. Afirma ainda que apenas no Estado Moderno que se cogitou em normas que controlassem o governante.

Na lição de Medauar (2018), desde meados do século XX surgiu a preocupação em se ampliar a ideia de democracia para além do processo eleitoral. Democracia começou a ser entendida também como as decisões são tomadas e realizadas. Havia uma discrepância entre as ideias de democracia e a forma que a Administração Pública agia. O Poder Público continuava a tratar as pessoas como súditos, não como cidadãos. Surgiu, então, doutrinas que defendiam a democracia administrativa. Assim, mudanças ocorreram no direito estrangeiro e brasileiro para

que a democracia se concretizasse, porquanto a natureza democrática do Estado deve irradiar em todos os setores estatais.

Losano (2007) relata que antes da Revolução Francesa, a vontade do soberano era a lei e os cidadãos eram súditos. Após a Revolução, o Estado não pertence mais ao soberano, sendo o povo o titular do poder.

A ideia de Estado de Direito não se limita a regra escrita, mas está adstrito aos seguintes elementos: “sujeição do poder público à lei e ao direito (legalidade); declaração e garantia dos direitos fundamentais; funcionamento de juízos e tribunais protetores dos direitos dos indivíduos; criação e execução do direito como ordenamento destinado à justiça e à paz social” (MEDAUAR, 2018, p. 25).

O Direito Administrativo surgiu na Europa continental após a revolução francesa (LOSANO, 2007; DI PIETRO, 2020). Nesse contexto, o Direito Administrativo representava o direito que o “Estado burguês usa para se defender tanto contra a classe nobiliária eliminada, quanto contra a classe popular que, usada como aliada no decorrer da revolução, foi reprimida depois da tomada do poder” (LOSANO, 2007, p. 93).

Para Justen Filho (2009), a história do Direito Administrativo acompanhou a mudança do autoritarismo para a democracia e o tempo foi ampliando a ideia de Estado de Direito. Os regimes totalitários da Alemanha, Itália e da União Soviética do século XX demonstraram que o poder político apenas se legitima com o devido respeito aos princípios da soberania popular e dos direitos fundamentais. Assim, o Direito Administrativo, no contexto do Estado de Direito, também se submete à soberania popular e aos direitos fundamentais, além de respeitar a supremacia da Carta Constitucional.

Nesse sentido, Bandeira de Mello (2014) também salienta que o Direito Administrativo surgiu com o Estado de Direito, que foi criado para controlar o Estado e limitá-lo dentro dos contornos da legalidade. Sustenta o autor que o Direito Administrativo é o direito que defende o cidadão e protege contra os abusos de quem detém o poder estatal.

Em contraposição, Binjenbojm (2014) ensina que a dogmática do Direito Administrativo foi forjada para preservar o princípio da autoridade, não se relacionando com os avanços da democracia. O princípio da supremacia do interesse público foi concebido dentro de uma ideia autoritária, sendo, portanto, incompatível com os direitos fundamentais. Uma norma que reivindica supremacia como valor não pode ser considerado um princípio. A definição de princípio é “norma de textura aberta, cujo fim ou estado de coisas para o qual aponta deve ser sempre contextualizado e ponderado com outros princípios igualmente previstos no ordenamento jurídico” (BINENBOJM, 2014, p. 324).

Justen Filho (2009) aborda que o Direito Administrativo atual possui institutos que refletem autoritarismo na relação do Estado e do cidadão, sendo a manifestação mais nítida no denominado princípio da supremacia do interesse público. Esse princípio “incorpora o germe da rejeição à importância do particular, dos interesses não estatais e das organizações da sociedade” (JUSTEN FILHO, 2009 p. 2). O que determina o que é o interesse público é a Constituição, sendo que o Estado deve agir como intérprete e concretizador do Ordenamento Jurídico, devendo pautar suas ações na proporcionalidade (BINENBOJM, 2014).

Di Pietro (2020), citando nominalmente os autores Binenbojm e Justen Filho, não concorda com os autores que defendem que o Direito Administrativo tenha origem autoritária<sup>1</sup>, e negam a constitucionalização<sup>2</sup> desse. Lembra a autora que muito se avançou na constitucionalização do Direito Administrativo, e que este vem se transformando significativamente, destacando a constitucionalização do Direito Administrativo, defendida pela doutrina e aplicada pelo Judiciário, repercutindo nos temas do controle jurisdicional, da discricionariedade administrativa e do princípio da legalidade.

Di Pietro (2020, p. 67) assevera que provavelmente atualmente é a época em que mais se defende os direitos individuais, em razão de que “o Direito Administrativo se constitucionalizou, se humanizou, se democratizou”.

Medauar (2018) defende que uma das características do Estado de Direito é que a vinculação da Administração Pública ao princípio da legalidade, o que inicialmente representava apenas a separação de poderes e oposição ao absolutismo. Isto é, o Legislativo gozava de supremacia sobre o Executivo, por meio de edições de leis. Entretanto, essa vinculação à legalidade tornou-se disfuncional com o passar do tempo, ocorrendo o apego excessivo às leis, independentemente do seu conteúdo, bem como as leis deixaram de representar a vontade do povo e passaram a exprimir a vontade de grupos de parlamentares articulados com o Executivo. Além disso, esse passou a deter maior poder normativo, como, por exemplo, medidas provisórias, decretos, portarias etc.

A legalidade deixou de ser o cumprimento integral da vontade do legislador para se tornar “a qualidade da aplicação da lei, devidamente complementada pela alocação de valores e pela racionalidade” (MOREIRA NETO, 2018, p. 207). Essa evolução ressalta a importância tanto da jurisprudência quanto da doutrina para construção adequada do Direito, tornando, assim, o Direito como vontade do povo.

---

<sup>1</sup> Di Pietro (2020) reconhece que houve períodos do Direito Administrativo em que este defendeu mais as prerrogativas (proteção da autoridade) em detrimento dos direitos individuais, o que favoreceu o autoritarismo.

<sup>2</sup> Justen Filho (2009) destaca em sua obra que a constitucionalização do Direito Administrativo é incipiente.

Consoante Di Pietro (2020), o Direito Administrativo brasileiro sempre foi influenciado no direito estrangeiro, o que favorece a evolução desse ramo do direito. As principais inovações surgiram depois da Constituição de 1988, e corroboradas pelas Emendas à Constituição que se seguiram. Uma das principais tendências do Direito Administrativo, que já é realidade no Brasil, é a constitucionalização do Direito Administrativo, que repercute no princípio da legalidade. Explica ainda que as bases filosóficas do Direitos Administrativo são as mesmas do Estado de Direito, seguindo a evolução dessa em suas fases (liberal, social e democrática). Atualmente, o Direito Administrativo possui base constitucional e, portanto, “foi enriquecido pelos ideais de centralidade e dignidade da pessoa humana, de participação, de transparência, de exigência de motivação, de processualização, de controle social” (DI PIETRO, 2020, p. 69).

Hodiernamente há uma crise universal da lei formal, sendo que o Binenbojm (2014, p. 327) lista algumas causas dessa crise: (i) excesso de disposições normativas; (ii) a lei como mecanismo que legitima a injustiça; (iii) o aumento da ingerência do Executivo no processo legislativo; (iv) o surgimento do constitucionalismo; (v) *soft law*.

Anota Di Pietro (2020, p. 148) que “uma das características do Direito Administrativo é o fato de ser ele concretizador da Constituição, porque é por meio da legislação, doutrina e jurisprudência do Direito Administrativo que se dá efetividade a preceitos constitucionais”.

A ideia da força normativa da constituição, segundo Barroso (2006), começou a ser debatida no Brasil apenas na década de 1980. Nessa época, o país sofria do autoritarismo e da falta de sinceridade constitucional. As Constituições não passavam de promessas vazias, sem aplicabilidade direta e imediata. Prossegue o renomado autor discorrendo que a Carta Constitucional de 1988 e os juristas, com o transcorrer do tempo, superaram essa mentalidade.

No Direito contemporâneo, “a Constituição passa a ser compreendida como um projeto de identidade da Nação, em que os cidadãos e o Estado se associam para modificar a realidade e tornar efetivos os valores fundamentais à civilização” (JUSTEN FILHO, 2009 p. 2). O Estado, afirma ainda esse autor, por um lado, restringe as liberdades individuais e coletivas para garantir a convivência harmônica das pessoas. E, por outro lado, o Estado realiza ações para concretizar os direitos fundamentais, alterando a realidade.

Di Pietro (2020) ensina que a carta Constitucional de 1891 inaugurou o Estado Liberal de Direito, que focava as liberdades individuais. Assim, o princípio da legalidade representava que a Administração Pública podia fazer o que não era vedado por lei. Com a Constituição de 1934, o Estado era Social de Direito, o que implicou a ampliação do Estado. Dessa forma, o princípio da legalidade também foi ampliado, passando a significar que a Administração

Pública poderia fazer apenas o que a lei permite. A Constituição de 1988 estabeleceu o Estado Democrático de Direito, o que resultou em uma ideia mais ampla do princípio da legalidade, passando a significar que o Estado não está vinculado apenas à lei formal, mas ao Direito, incluído todos os valores que constam na Constituição, de maneira expressa ou implícita.

A concepção de constitucionalização do Direito, apresentada por Barroso (2006), está ligada a “um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico” (BARROSO, 2006, p. 16). “Toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados”, o que Barroso (2006) afirma que alguns autores denominam de filtragem constitucional. Assim, a Constituição ocupa atualmente o centro do Ordenamento Jurídico, irradiando sua força normativa, possuindo supremacia formal e material, não se limitando a validar as normas infraconstitucionais, mas como “vetor de interpretação de todas as normas do sistema” (BARROSO, 2006, p. 28).

Para Moreira Neto (2018), a evolução do Direito Constitucional se irradia para o Direito Administrativo, construindo uma concepção jurídica que caracteriza o cidadão do Estado da Pós-Modernidade de forma superior a ideia de súdito, com todos os seus direitos e deveres.

Medauar (2018) assevera que o princípio da legalidade evoluiu, passando esse princípio a se basear em valores, devendo a Administração Pública respeitar não apenas ao texto legal, mas também todas as outras normas que compõem o ordenamento jurídico. A Carta Constitucional de 1988 impõe que o Poder Público obedeça ao princípio da legalidade, conforme art. 37, *caput*. Esse princípio deve ser interpretado no sentido de incluir não apenas a lei formal, editada conforme o processo Legislativo, mas também deve-se observar os princípios e valores que compõem o Estado Democrático de Direito.

Nessa toada, Hachem (2013) esclarece que na seara do Direito Administrativo, o apego ao texto legal como fundamento e limite da ação da Administração Pública confirma a lógica do Direito Constitucional anterior a 1988, quando não se admitia que o Poder Público efetivasse direitos constitucionais, se não houvesse previsão expressa no texto legal. Influenciado pelo Direito Constitucional europeu, ocorreu a ruptura da superioridade da lei formal e passou-se a adotar a supremacia da constituição, que se tornou em requisito de validade do conteúdo de todas as demais normas jurídicas, sendo de observância obrigatória do legislador, do Judiciário e da Administração Pública. Portanto, surge-se daí um novo padrão, baseado na dignidade da pessoa humana e nos direitos fundamentais dela decorrentes. Podendo se falar em um Direito Constitucional que reconhece a eficácia jurídica e sociais das normas constitucionais.

Moreira Neto (2018) destaca que no século XX, com a superação do positivismo, que engessava o Direito, e com a centralidade nos direitos fundamentais, mudou o pensamento para se conceber que o Estado não possuía mais o monopólio do Direito e da justiça. A legitimidade passa a ser um valor democrático adicionado à legalidade: o cumprimento textual da lei não é suficiente, devendo ser alcançadas as finalidades constitucionais incumbidas ao Estado.

O pós-positivismo trouxe o reconhecimento dos princípios como norma e a distinção desses de regras. Regras são comandos destinados a condutas situações específicas, enquanto os princípios são “normas que consagram determinados valores ou indicam fins públicos a serem realizados por diferentes meios” (BARROSO, 2006, p. 13). Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional” (BARROSO, 2006, p. 16/17). Essa constitucionalização representa para a Administração pública limite da discricionariedade, deveres de atuação e fundamento de “validade para a prática de atos de aplicação direta e imediata da Constituição, independentemente da interposição do legislador ordinário” (BARROSO, 2016, p. 17).

Conforme Di Pietro (2020), todos os princípios e valores constitucionais são destinados aos três Poderes do Estado, logo, se uma lei contrariá-los, é inconstitucional; “a discricionariedade administrativa está limitada por eles, o que significa a ampliação do controle judicial, que deverá abranger a validade dos atos administrativos não só diante da lei, mas também perante o Direito” (DI PIETRO, 2020, p. 114). Isto é, o princípio da legalidade exige vinculação ao Direito. Afirma ainda essa autora que essa ampliação do princípio da legalidade implicou diminuição da margem de discricionariedade. Há uma tendência de formar “um direito constitucional de princípios e valores, o que muda a forma de interpretação da Constituição, tornando-a mais complexa e difusa, com prejuízo para a certeza do direito” (DI PIETRO, 2020, p. 116).

O novo direito Constitucional, conforme destaca Barroso (2006), passou por ampla transformação tanto no Estado quanto no direito constitucional, podendo-se identificar como marco histórico, a formação do Estado Constitucional de direito que se consolidou no final do século XX. O marco filosófico foi o pós-positivismo, que coloca os direitos fundamentais no centro, e reaproxima o Direito da ética. E o marco teórico foi a aceitação da força normativa da Constituição, a ampliação da tutela jurisdicional constitucional e “o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional” (BARROSO, 2006, p. 15).

No Brasil, a constitucionalização do Direito é mais recente e mais intensa. Não se trata de constitucionalização apenas formal, mas material, no sentido de se interpretar as normas

infraconstitucionais sob a luz da Constituição: “toda interpretação jurídica é também interpretação constitucional” (BARROSO, 2006, p. 27).

Binenbojm (2014), explica que com constitucionalização do Direito Administrativo, a lei perde a centralidade, passando a Constituição - um sistema não apenas de regras, mas dotado de princípios e valores - a ser o centro da atividade administrativa. O princípio da juridicidade administrativa ganha destaque e significa que a Administração Pública atuará em conformidade com o Direito como um todo, não apenas se limitando ao que está disposto no texto legal. Pontua ainda o autor que todos os atos da Administração Pública estão afetados pelos princípios constitucionais, ainda que sejam atos discricionários. Nesse sentido, Medauar (2018) enfatiza que as autoridades públicas devem se submeter ao Direito, não podendo agir fora dele.

Nessa toada, Hachem (2013) assevera que o novo ordenamento jurídico brasileiro inaugurado pela Constituição de 1988 implicou o início do afastamento das ideias reducionistas do Direito advindas do positivismo jurídico, reconhecendo, a partir de então, como integrantes do ordenamento jurídico não apenas a lei em sentido formal, mas também os princípios constitucionais, explícitos ou implícitos. Assim, o Poder Público está vinculado ao princípio da juridicidade, o que representa que esse não apenas respeitará os textos da legislação, mas também deverá considerar os princípios constitucionais, reconhecendo a supremacia constitucional.

Na lição de Guastini (2003), a constitucionalização do Direito é um processo de transformação de um ordenamento em que este resulta impregnado pelas normas constitucionais. Um ordenamento jurídico constitucionalizado caracteriza-se por uma Constituição que se irradia, capaz de modificar não apenas a legislação, mas também as decisões judiciais e a forma de pensar da doutrina, as ações dos agentes político, e as relações sociais.

Para Barroso (2006) três fatores devem ser considerados na constitucionalização do direito administrativo: (i) uma grande quantidade de normas constitucionais destinadas a disciplinar a atuação da Administração Pública; (ii) as modificações do Estado brasileira recentes; (iii) “a influência dos princípios constitucionais sobre as categorias do direito administrativo” (BARROSO, 2006, p. 37).

Di Pietro (2020, p. 166) anota que “os princípios desempenham papel relevante na interpretação das leis e na busca do equilíbrio entre as prerrogativas do poder público e os direitos do cidadão”. Assevera que os princípios também são relevantes para limitar a discricionariedade administrativa. A liberdade do agente público é limitada pela legalidade, em sentido amplo, incluindo-se os princípios e valores do ordenamento jurídico.

Leciona Barroso (2006) que a Administração Pública não deve ficar limitada apenas à lei em sentido estrito, mas também deve atuar tendo como fundamento direto a Constituição, ainda que não haja lei em determinado assunto. “O princípio da legalidade transmuda-se, assim, em princípio da constitucionalidade ou, talvez mais propriamente, em princípio da juridicidade, compreendendo sua subordinação à Constituição e à lei, nessa ordem” (BARROSO, 2006, p. 40). Desde quando o Estado de Direito passou a considerar a dignidade humana e a preservação dos direitos fundamentais como normas centrais do Ordenamento Jurídico, houve melhora na qualidade das relações entre a Administração Pública e o cidadão.

Di Pietro (2020, p. 168) explica que a Administração Pública deve respeitar os princípios, especialmente os constitucionais, cabendo ao Judiciário o controle no caso em que a Administração não os aplique. A discricionariedade não é uma “ação limitada pela lei, mas é liberdade de ação limitada pelo Direito”. O princípio da legalidade deve ser entendido além do positivismo jurídico, abrangendo “os princípios que estão na base do sistema jurídico vigente, e que permitem falar em Estado de Direito propriamente dito” (DI PIETRO, 2020, P. 168).

Segundo Moreira Neto (2018, p. 210), atualmente, apesar da evolução do Direito Administrativo, ainda se observa características do seu passado autoritário, que permanecem “por inércia, comodismo ou até por alguma visão estatolatra” o que demanda dos operadores do direito defesa categoria dos “novos paradigmas, que o reconciliem com os valores emergentes do Estado Democrático de Direito”. A boa Administração Pública é aquela que busca resultados concretos devendo sempre agir em benefício precípua das pessoas.

Lima (2015) afirma que o Brasil possui uma Constituição avançada quanto a direitos fundamentais, estando, inclusive, alinhada com os tratados internacionais em que o país é signatário, destarte, há um grave descompasso entre as normas constitucionais e a realidade brasileira. Portanto, o texto constitucional se apresenta mais como uma miragem.

Nas palavras de Justen Filho (2009, p. 13) há um descompasso entre o Direito Administrativo e o Direito Constitucional, em razão de que “o conteúdo e as interpretações do Direito Administrativo permanecem vinculados e referidos a uma realidade sociopolítica que há muito deixou de existir”. O Direito Administrativo brasileiro não tem acompanhado o Direito Constitucional, conquanto, faz-se necessário atualizar o Direito Administrativo a fim de fazer o espírito da Constituição irradiar na atividade administrativa, para concretizar os princípios e valores Constitucionais. Desse modo, assevera o autor, a supremacia da Constituição deve ir além do discurso: A atividade da Administração Público deve estar pautada pela centralidade dos valores e princípios constitucionais.

É na tributação que a constitucionalização do Direito se torna mais sensível: a Administração Pública precisar respeitar o Direito para arrecadar os recursos para efetivar os direitos previstos na carta Constitucional. É isto que se analisará a seguir.

### **3 TRIBUTAÇÃO E LIMITES CONSTITUCIONAIS**

Abraham (2018) pondera que o Direito Tributário e o tributo como são conhecidos atualmente decorrem de uma evolução desde os primórdios, em que o Estado não conhecia limitação ou justiça, passando pelo absolutismo monárquico, em que os recursos tributários eram destinados para o conforto e vida luxuosa da realeza. Após revoluções, a relação entre o Estado e o povo foi sendo modificada, sendo atualmente construída e fundada no Estado Constitucional de Direito. O tributo é um instrumento fundamental para viabilizar a sociedade democrática de direito. Dessa forma, “quanto mais evoluída for a organização da sociedade, mais evoluída deverá ser a tributação” (ABRAHAM, 2018, p. 54).

Nessa mesma toada, Schoueri (2019) ensina que o tributo acompanhou a evolução das civilizações ao longo da História, passando de um meio de opressão até como uma forma de se realizar a liberdade coletiva do Estado Fiscal. Atualmente, não merecia a denominação de “tributo”, ante seu passado. Assevera também que o Estado de Direito fez com que o poder de tributar se amoldasse às normas constitucionais, iniciando-se, assim, o Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional – CTN define, no seu art. 3º, tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme Carvalho (2019), a expressão “tributo é uma prestação pecuniária compulsória” revela que a prestação é obrigatória, não depende da vontade do sujeito passivo, que deve cumpri-la mesmo que contra seu interesse. Realizado o fato previsto em lei, nasce automaticamente a obrigação de alguém efetivar a prestação. Discorre ainda que o CTN adotou a teoria segundo a qual tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”.

A hipótese de incidência do tributo deve estar prevista em lei no sentido estrito. Nesse sentido, Carvalho (2019) assevera que conforme insculpido no art. 5º, II, da Carta Constitucional, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Nesse sentido, a Constituição veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir tributo sem lei que o estabeleça.

Nessa perspectiva, Schoueri (2019) explica que a lei deve prever o modo de cobrança do tributo, não podendo a Administração Tributária decidir se quer cobrar ou não o tributo do sujeito passivo. Tampouco pode dispensar o sujeito passivo da sua obrigação, ainda que tenha um motivo humanitário, não cabendo a ela margem para decidir quanto à sua conveniência e oportunidade, devendo se ater estritamente ao que diz a lei. O sujeito passivo tem o direito de ter o prévio conhecimento quanto ao modo que será efetuada a cobrança do tributo e as possibilidades de impugnação à atuação da autoridade administrativa.

Consoante Palsen (2020), a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, do art. 3º do CTN, implica que somente através atividade administrativa poderá ser exigido o pagamento do tributo. Desse modo, ocorrido o fato jurídico tributário, a autoridade administrativa deve constituir o crédito tributário pelo lançamento e exigir o cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo. Não se pode afirmar que não há espaço para juízos de conveniência e oportunidade, que é devido aos recursos serem limitados, devendo a Administração Tributária prever prioridades em ato normativo, como, por exemplo, os casos leis que dispensam a execução de débitos de valores pequenos. A autoridade administrativa está vinculada ao cumprimento da legislação tributária, logo, a constituição, a modificação ou a extinção do crédito tributário se dá (apenas) nos casos previstos no CTN, não podendo haver outros casos de dispensar a sua efetivação, sob pena de responsabilidade da autoridade.

No Direito Tributário impera o princípio da legalidade. Schoueri (2019) leciona que o princípio da legalidade impõe que a lei estabeleça os parâmetros para que o sujeito ativo exerça a tributação, não se admitindo o exercício de discricionariedade por parte da Administração Tributária em razão de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais.

Coelho (2020) assevera que o Direito Tributário reflete a evolução história de luta constante dos povos para conter o poder dos governantes ao princípio da legalidade. Hoje, na tributação, o Estado de Direito e legalidade são sinônimos. Onde o arbítrio tributário prevalece não existe Estado de Direitos, tampouco segurança e liberdade. O princípio da legalidade implica que a tributação incumbe não ao governante, mas aos representantes eleitos pelo povo.

Segundo Carvalho (2019), a tipicidade tributária implica que a obrigação tributária somente ocorrerá se verificada a subsunção entre a hipótese de incidência prevista na lei e o fato jurídico tributário. Caso não haja a perfeita subsunção do fato à norma, não haverá obrigação, não havendo uma terceira possibilidade.

Dessa maneira, somente mediante previsão expressa em lei, em sentido estrito, é que o Estado pode exercer seu poder de tributar. Entretanto, a lei não deve ser a única fonte

normativa da atuação da Administração Tributária, que também deve aplicar a legislação à luz da Constituição.

Cita-se como exemplo o caso da imunidade de imposto dos *e-books* (livro eletrônico)<sup>3</sup>, em que a Suprema Corte estendeu a imunidade prevista no art. 150, VI, “d<sup>4</sup>”, da CRFB/1988 para o livro eletrônico e para os suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, mesmo que o livro eletrônico tenha outras funcionalidades acessórias. Ainda, o STF decidiu pela imunidade do IPTU nos casos em que as entidades referidas no art. 150, VI, “c<sup>5</sup>”, da Constituição aluguem o imóvel a terceiro, desde que o valor dos aluguéis seja revertido nas atividades finais delas. Esses são alguns exemplos em que o poder de tributar do Estado foi limitado pelo Judiciário para além do que está disposto literalmente na legislação tributária.

O poder de tributar é um tema sensível e que possui grande tensão. O Estado, de um lado, precisa arrecadar recursos para atender aos anseios da sociedade e, por do outro lado, o sujeito passivo, que pode resistir à essa pretensão estatal.

O poder de tributar é exercido através do procedimento<sup>6</sup> administrativo que se refere o art. 142 do CTN. No Estado do Pará, a lei que disciplina esse procedimento administrativo tributário (PAT) é a Lei nº 6.182/1998. É importante destacar, ainda, que no Estado do Pará a Lei Complementar nº 58/2006<sup>7</sup> estabeleceu o Código de direitos, garantias e obrigações do Contribuinte do Estado do Pará.

#### **4 ALTERAÇÕES NA LEI Nº 8.869/2019 DO ESTADO DO PARÁ QUE ESTÃO RELACIONADAS COM A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO**

Importantes alterações foram introduzidas pela Lei do Estado do Pará nº 8.869/2019 na Lei nº 6.182/1998 (Lei do Procedimento Administrativo Tributário – PAT), o que evidencia essa tendência de constitucionalização do Direito Administrativo, das quais destacam-se as seguintes:

Art. 1º-A. O processo administrativo tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da segurança jurídica, economia, motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

---

<sup>3</sup> Ver enunciado da Súmula Vinculante nº 57:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342957335&ext=.pdf>

<sup>4</sup> “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

<sup>5</sup> “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”;

<sup>6</sup> Não se pretende entrar na discussão que existe no conceito de procedimento e de processo.

<sup>7</sup> Ver [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lc2006\\_p0058.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lc2006_p0058.pdf)

Parágrafo único. Observar-se-ão, rigorosamente, os preceitos constitucionais e legais e, no que couber, as prescrições jurídico-regulamentares de caráter geral e abstrato.

Art. 26. A impugnação será indeferida quando:

[...]

III - o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, a não ser que invocado precedente desfavorável à Fazenda Pública firmado, em ao menos uma das hipóteses abaixo:

a) decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;

b) decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;

c) súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria *[sic]*;

d) incidentes de resolução de demanda repetitiva;

e) súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

[...]

Art. 42. As decisões do Tribunal serão tomadas na forma desta Lei e das disposições do Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários.

[...]

§ 3º Os Conselheiros deverão observar os precedentes judiciais firmados em<sup>8</sup>:

[...]

A inserção do art. 1-A na lei do PAT, acima transcrito, evidencia uma certa preocupação com a Constitucionalização do PAT, ou seja, não se deve apenas considerar a Carta Constitucional como fonte de validade formal das demais normas jurídicas, mas, como vetor de interpretação da legislação tributária.

Por outro lado, também é paradoxal e um contrassenso, pois a supremacia da Constituição é característica intrínseca desta, haja vista que a lei é hierarquicamente inferior formal e materialmente à Constituição, e, portanto, deveria ser prescindível tal afirmação por esse diploma legislativo.

Ainda que tais alterações não representem a melhor técnica legislativa, é importante utilizar a linguagem do agente público que ainda está apegado ao texto legal para destacar o papel central que a Constituição deve possuir no Ordenamento Jurídico e na atividade da autoridade administrativa relacionada à tributação.

O dispositivo do art. 1-A, acima transcrito, também demonstra que o aplicador da norma deve ir além do texto constante da legislação tributária, devendo aplicar também os princípios e valores do Ordenamento Jurídico, em especial aqueles que irradiam da Constituição, direta ou indiretamente.

Tal dispositivo também é uma forma de o legislador chamar a atenção dos aplicadores da legislação tributária paraense para a importância desses institutos, além de evidenciar a falta de aplicação adequada dos princípios e valores constitucionais pela Administração Tributária.

---

<sup>8</sup> Repete-se o que está disposto nas alíneas do art. 26, III.

Em relação aos precedentes judiciais, eles representam a coisa julgada de maneira qualificada e são diretrizes para solução de casos futuros. Nesse sentido, explica Marinoni (2016) que precedente é a primeira decisão que decide a questão de direito, sendo necessária a aprovação por maioria de votos, ou, ainda, é a decisão, também por maioria de votos, que a delinea de forma definitiva e deixa clarividente a tese jurídica aplicada

Nessa perspectiva, Rossato (2016, p. 146) argumenta que a Administração Pública está sujeita ao princípio da juridicidade, o que impõe a observância do ordenamento jurídico, bem como a sua interpretação compreendida nos precedentes. O precedente judicial não é a fonte jurídica única, mas uma das fontes a ser considerada pela Administração Pública, utilizando-se das técnicas de aplicação, superação e de distinção de maneira adequada, conforme o caso, tendo em vista os deveres de estabilidade, integridade e coerência dos precedentes, previstos no art. 926 do CPC e dirigidos, por lei, ao Judiciário, também são extensíveis à Administração Pública, pois esta tem o poder-dever de tomar decisões jurídicas que são sujeitas à observância de princípios constitucionais, como, por exemplo, da igualdade, “relacionado que é à própria existência do Estado Democrático de Direito, quer em relação aos precedentes administrativos, quer no que se refere aos precedentes judiciais”.

Nesse diapasão, a aplicação de precedentes judiciais pela Administração Pública, para Reis (2018), favorece o diálogo institucional entre o Judiciário e o Executivo, e a aplicação do precedente judicial não significa submissão ao Judiciário, mas, sim, dever que se extrai do ordenamento jurídico para que haja uma atuação coerente e sistemática do Poder Público. Ensina ainda o autor que aplicar precedentes é um dever decorrente da juridicidade administrativa, da racionalidade do ordenamento jurídico, e que a não se respeitar os precedentes invocando o princípio da legalidade é se ater a dogmas de um positivismo exegético que há muito tempo já foram superados pela teoria do direito.

Antes das alterações realizadas pela Lei nº 8.869/2019, a Lei do PAT determinava que a impugnação<sup>9</sup> seria indeferida se questionasse a constitucionalidade ou validade da legislação tributária, conforme art. 26, III. Esse dispositivo impedia que os aplicadores da legislação tributária avaliassem a constitucionalidade ou a validade de qualquer dispositivo da legislação, ainda que fosse norma infralegal, uma portaria, por exemplo. A decisão transcrita abaixo, antes da Lei nº 8.869/2019, evidencia isso:

ACÓRDÃO N.5752 - 1ª. CPJ. RECURSO N. 12831. [...] 2. Em matéria de processo administrativo tributário, aplicam-se, *cum grano salis*, os precedentes exarados em sede de recurso especial ou extraordinário, submetidos ao rito de demandas

---

<sup>9</sup> A impugnação é o meio que o sujeito passivo tem para se insurgir administrativamente contra o Auto de Infração e inicia a fase litigiosa do PAT (vide arts. 20 e ss da Lei do PAT)

repetitivas, e os enunciados das súmulas (não vinculantes) do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, nos termos do arts. 15 e 927, inciso III e IV, do novo Código de Processo Civil (NCPC), desde que legislação tributária estadual não disponha em sentido contrário a tais entendimentos, por força da proibição prevista no art. 21, inciso III, da Lei Estadual n. 6.182/98, imposta aos órgãos de julgamento. 3. Da exegese do art. 14, §4o, do RICMS-PA, e art. 221, §12, da CE/PA, em conjunto com o precedente do Superior Tribunal de Justiça –STJ (REsp 1.135.489 – AL/2009) e sua Súmula n. 432, permite-se a cobrança do “Diferencial de Alíquotas de ICMS” relativo às mercadorias destinadas ao uso/consumo à integração ao ativo permanente das empresas de construção civil, devendo, porém, serem excluídas do lançamento tributário as mercadorias que serviram de mero insumos para execução de obras. 4. [...] JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 09/04/2018. DATA DO ACÓRDÃO: 11/04/2018<sup>10</sup>.

Como descrito na decisão acima, a aplicação de precedentes judiciais era realizada com reservas. Ou seja, desde que não houvesse um conflito entre o texto positivado da legislação tributária e o precedente judicial, aplicaria este. Caso houvesse conflito, prevaleceria a norma prevista no texto da legislação.

Essa vedação de análise da inconstitucionalidade ou validade da legislação tributária por parte da autoridade administrativa, prevista inicialmente sem ressalvas na lei do PAT, caminha em sentido contrário à constitucionalização do Direito Administrativo, tirando o foco e a supremacia da Constituição da República para dar centralidade à vontade do legislador estadual e aos atos normativos editados pelo Executivo, ainda que contrariem a Carta Magna.

Com a edição da Lei estadual nº 8.869/2019, o legislador estadual permitiu que as autoridades administrativas analisassem a validade da legislação tributária, desde que houvesse fundamento em precedentes judiciais qualificados, conforme art. 26, III, da Lei do PAT. O que representa um importante avanço rumo à constitucionalização do Direito.

Transcreve-se abaixo trecho de ementas de acórdãos<sup>11</sup> da Primeira Câmara Permanente de Julgamento, órgão colegiado que compõe o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF, do ano de 2021, que demonstram que a aplicação da vedação da análise da validade da legislação:

ACÓRDÃO N. 7847. RECURSO N. 17965 [...]1. Autoridade fiscal é vinculada à aplicação da legislação estadual enquanto esta estiver vigente. 2. Não cabe apreciação de inconstitucionalidade ou validade da legislação tributária, em sede de julgamento de instância administrativa, por força do art. 26, inciso III, da Lei Estadual n. 6.182/1998. 3. [...].

ACÓRDÃO N. 7826 – 1ª CPJ. RECURSO N. 15557 – [...] 2. É defeso aos órgãos de julgamento administrativo-tributários a apreciação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato. 3. [...]

<sup>10</sup> Ver <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/92-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/1-cpj/13797-5752?highlight=WyJzdGoiXQ==>

<sup>11</sup> Ver [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/tarf/Jurisprudencia/ementrio-TARF-2021\\_-corrig.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/tarf/Jurisprudencia/ementrio-TARF-2021_-corrig.pdf)

ACÓRDÃO N.7978<sup>12</sup>- 1ª CPJ. RECURSO N. 18524 [...] 2. Na esfera administrativa é vedada a apreciação de matéria que questione a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, na forma do inciso III, do art. 26, da Lei n. 6.182/1998. 3. [...]

Ressalta-se, entretanto, que nunca foi vedado pela lei do PAT a aplicação direta e imediata da Constituição da República, de seus princípios e valores. A vedação de invalidação de norma, sem que haja um precedente judicial, dirigida às autoridades administrativas visava impedir o surgimento de lacuna normativa decorrentes dessa invalidação. Outro fator relevante dessa vedação é que o Supremo Tribunal Federal – STF, através da modulação de efeitos<sup>13</sup>, poder outorgar validade temporária a normas que reconhece ser inconstitucionais. Dessa forma, não caberia à autoridade administrativa afastar uma norma jurídica que a Suprema Corte não afastou para casos semelhantes. Portanto, tal função é de responsabilidade do Judiciário, além de fornecer a interpretação que deve ser dada no lugar da norma reputada excluída do ordenamento jurídico, para que a aplicação do Direito seja uniforme e íntegra.

Destaca-se que a vedação da análise da validade ou inconstitucionalidade não impede a Administração Tributária de realizar a interpretação da norma conforme a Constituição, o que, segundo Barroso (2006), implica a interpretação da norma infraconstitucional no sentido que concretize os valores e fins constitucionais. Assim, caso não haja redução do texto da legislação, a Administração Tributária deve escolher a interpretação normativa que seja compatível com a Constituição.

Frise-se, ainda, os casos abaixo, em que o TARF, através da Segunda Câmara Permanente de Julgamentos, aplicou súmula do Superior Tribunal de Justiça – STJ para afastar a cobrança de imposto:

ACÓRDÃO N. 7897 - 2ª CPJ-RECURSON.17010. [...] 2. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal Sumula nº 431 do STJ. 3. Recurso conhecido e provido. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 10/06/2021. DATA DO ACÓRDÃO: 10/06/2021<sup>14</sup>.

ACÓRDÃO N. 7690 - 2ª CPJ. RECURSO N. 16842 [...] 2. Empresas de construção civil, em regra, não se revestem do “status” de contribuintes do ICMS conforme REsp 1.135.489 - AL/2009 e Súmula n. 432 do STJ. 3. Não incide diferencial de alíquota em mercadorias que serviram de mero insumos para execução de obras. 3. Recurso conhecido e provido. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 18/02/2021. DATA DO ACÓRDÃO: 18/02/2021<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Ver <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/92-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/1-cpj/18878-7978?highlight=WyJjb25zdG10dWNpb25hbGlkYWRRIII0=>

<sup>13</sup> Ver art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e, a título de exemplo, ADI 4628, 4713 e 5464.

<sup>14</sup> Ver <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/42-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/2cpj/18761-7897?highlight=WyJzdGoiXQ==>

<sup>15</sup> Ver <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/42-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/2cpj/18223-7690?highlight=WyJzdGoiXQ==>

Enfatiza-se que essa decisão foi proferida após a alteração da Lei do PAT de 2019, conforme acima exposto, o que tornou possível afastar a norma estadual infralegal para aplicar a interpretação do e. STJ na matéria pacificada por enunciado de súmula.

É necessário que a constitucionalização do Direito vá além do discurso político. Orwell (2009) apresenta um ato denominado de “duplipensar”, que consiste, de forma suscita, no ato de justificar crenças contraditórias a fim de satisfazer os interesses de quem está no poder, bem como esquecer os fatos que se tornaram inconvenientes. A ideia de duplipensamento de Orwell está intimamente relacionada com os malabarismos hermenêuticos realizados pelos agentes estatais a fim de tentar legitimar ações que atentam contra os princípios e valores constitucionais, como, por exemplo, a famigerada e conturbada reserva do possível e o mínimo existencial.

Dito isto, é importante salientar que os cidadãos não podem se limitar a serem espectadores, mas devem agir a fim de avaliar, controlar e exigir a adequada concretização da Constituição pois são eles os detentores do poder.

## **5 CONCLUSÃO**

O processo de constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil ainda é incipiente. Contudo, já é possível ver alguma evolução, como destacado acima. Essa evolução leva tempo e não ocorre de um dia para o outro. Por isso, é importante refletir acerca desse assunto e avaliar os avanços, além de identificar o que falta ser alcançado.

Reconhecer a supremacia constitucional, com seus valores e princípios, é o que legitima a ação da Administração Pública. As pessoas não podem ser tratadas como meras espectadoras ou súditas, mas como cidadãs, que são a origem e finalidade de toda Ordem jurídica e razão de ser do Estado Democrático de Direito.

O poder de tributar do Estado está limitado pelo princípio da legalidade, mas isto não pode implicar o apego exacerbado ao texto legal ao ponto de legitimar violações aos princípios e valores insculpidos na Constituição. Portanto, a Administração Tributária também deve aplicar a legislação sempre à luz das normas Constitucionais, cuja principal finalidade é proteger o cidadão dos abusos de quem exerce o poder.

É importante registrar que a Lei nº 8.869/2019 do Estado do Pará trouxe avanços que favorecem a constitucionalização do Procedimento Administrativo Tributário paraense, com as devidas ressalvas mencionadas acima. Também é importante ressaltar que foram observados no presente estudo casos em que houve o afastamento pelo Contencioso Administrativo

Tributário de cobrança de ICMS lançado com fundamento na legislação infralegal, para aplicar entendimento fixado por corte judicial de instância extraordinária, o que evidencia o reconhecimento da prevalência de valores e princípios constitucionais em relação à legislação escrita.

Não apenas o Estado do Pará deve acompanhar a constitucionalização do Direito, mas, também, os demais Entes Federados, a fim de proteger e reforçar os direitos e garantias dos contribuintes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. 2006. Disponível em <[https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo\\_e\\_constitucionalizacao\\_do\\_direito\\_pt.pdf](https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf)> Acesso em 16. Jan. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

HACHEM, Daniel Wunder. **A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia (UniBrasil), v. 13, n. 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jul. 2013.

HACHEM, Daniel Wunder. Vinculação da Administração Pública aos Precedentes Administrativos e Judiciais: mecanismo de tutela igualitária dos direitos sociais. Revista de Dir. Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 15, n. 59, p. 63-91, jan.-mar. 2015.

GUASTINI, Ricardo. *La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: El caso italiano*. Em: CARBONNEL, Miguel, Neoconstitucionalismo(s), 2003, p. 49

JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito administrativo de espetáculo**. Fórum Administrativo - Direito Público - FA, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, jun. 2009. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCnd=57927>>. Acesso em: 16 mar. 2017

LIMA, George Marmelstein. **Estado de coisas inconstitucional**: uma análise panorâmica. In: OLIVEIRA, Paulo Augusto de; LEAL, Gabriel Prado (Org.). *Diálogos jurídicos luso-brasileiros*. Salvador: FBD, 2015. p. 241-264

LOSANO, Mario G. **Os Grandes Sistemas Jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31a edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **O Direito Administrativo no Século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ORWELL, George. **1984**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

PAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ROSSATO, Luciano Alves. **O dever-poder de recorribilidade do poder público diante de pronunciamentos fundados em precedentes**. 2016. 324 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

SCHOUERI, Luíz Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019