

O Interesse Público Tributário.
Superando a ideia da arrecadação fiscal

The public interest tax.
Overcoming the idea of tax revenues

Alessandra Back¹

Thiago Antonio Nascimento Diniz²

RESUMO

A Administração Pública, em sua atuação, é pautada pelo que se usou denominar Regime Jurídico-Administrativo, diferenciado, com regras próprias, que, ao mesmo tempo em que restringem sua atuação a posicionam em um patamar diferenciado dos particulares. Conforme doutrina majoritária tal regime especial é norteado por dois destacados princípios – dos quais decorreriam todos os demais que de alguma forma tocam a administração pública –, a supremacia do interesse público sobre o privado e o da indisponibilidade. Neste trabalho, não se pretende ingressar na discussão acerca do fundamento de validade e legitimidade destes princípios. Para o que aqui se pretende, parte-se da premissa, conforme doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, de sua plena validade, visto que a aplicação do princípio da supremacia do interesse público é freqüentemente invocado pelo Poder Judiciário, que pontua o interesse público tributário como aquele meramente de arrecadação. A correção, ou não, desta afirmação, frente à ideia consolidada do Estado Fiscal, é o que se pretende investigar.

PALAVRAS CHAVES. Estado Fiscal. Tributação. Regime Jurídico-Administrativo. Arrecadação. Interesse Público Tributário.

ABSTRACT

The Administration, in its actions, is guided by what used to call the Administrative Legal Norms, with its own rules, which, while restricting its operations ensuring to position themselves in a differentiated level of individuals. As majority doctrine such special regime is guided by two leading principles - of which accrue to everyone else that somehow touch the public administration - the supremacy of the public interest

¹ Mestranda em Direitos Fundamentais e Democracia do programa de Mestrado das Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil. Professora da graduação na disciplina de Direito Processual Civil na mesma instituição e na Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDConst, no curso de pós-graduação. Coordenadora adjunta da Academia de Direito Centro Europeu.

² Mestrando em Direitos Fundamentais e Democracia do programa de Mestrado das Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil. Com MBA em Direito pela FGV-RIO. Professor da graduação na disciplina de Filosofia e Ética Profissional no IPPEO. Professor de Direito Tributário na Academia de Direito do Centro Europeu.

over the private and the unavailability of the public interest. This work is not intended to join the discussion on the basis of validity and legitimacy of these principles. For what is intended here, we start from the premise, as doctrine Celso Antonio Bandeira de Mello, its full validity, since the principle of the supremacy of the public interest is often invoked by the judiciary, which punctuates the public interest tax as one merely of collection. Correction or not this statement, compared to the idea of the Taxes State, is what we want to investigate.

KEY WORDS. *Taxes State. Taxation. Administrative Legal Norms. Collection. Public Interes Tax.*

1. Introdução - Regime Jurídico-Administrativo

No exercício de sua função precípua³ – no que também se insere, dentro da ideia de Estado Fiscal, a arrecadação tributária –, a Administração Pública recebe do ordenamento um tratamento normativo expressivamente diferenciado, com regras próprias, as quais, ao mesmo tempo em que restringem sua atuação, a posicionam em um patamar mais elevado que o particular, para a consecução de seus fins. Há, em princípio, uma “certa” desproporcionalidade na relação jurídica que se estabelece entre estas partes.

Neste mesmo sentido encontra-se o ensinamento do doutrinador francês Jean Rivero, para quem:

as normas do direito administrativo diferenciam-se das normas de direito privado enquanto conferem aos órgãos públicos poderes que não existiam nas relações entre particulares: é o conjunto das prerrogativas do poder público.[...] Caracterizam-se (pois), em face das do direito privado, seja porque conferem à Administração prerrogativas sem equivalente nas relações privadas, seja porque impõe à sua liberdade de ação mais estritas do que aquelas a que estão submetidos os particulares. (RIVERO, 1981, p. 42).

³ Vários são os critérios adotados pela doutrina pátria à conceituação da dita função administrativa. Adotando-se o viés formal, conforme leciona Lúcia Valle Figueiredo: “a função administrativa consiste no dever de o Estado, ou quem aja em seu nome, dar cumprimento fiel, no caso concreto, aos comandos normativos, de maneira geral ou individual, para a realização dos fins públicos, sob regime prevalecente de direito público, por meio de atos e comportamentos controláveis internamente, bem como externamente pelo poder Legislativo (com o auxílio dos Tribunais de Contas), atos, estes, revisíveis pelo Judiciário”. (FIGUEIREDO, 2004. p. 34). Celso Antônio Bandeira de Mello, por seu turno, e em mesmo sentido, a define como sendo “a função que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce na *intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos* e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser *desempenhada mediante comportamentos infralegais* ou, excepcionalmente, *infraconstitucionais*, submissos todos a *controle de legalidade pelo Poder Judiciário*. (BANDEIRA DE MELLO, 2003. p. 34).

A esse regramento especial, inerente à Administração Pública, usou-se denominar regime jurídico-administrativo, que nada mais é do que um conjunto de regras (princípios e normas) que permeiam e norteiam a atuação da Administração Pública no exercício de sua função nessa qualidade, bem como sua relação direta ou indireta com seus administrados.

Para que se possa alcançar esta finalidade, por certo, uma série de mecanismos legais é colocada à disposição, ou, pode-se dizer também, imposta à Administração Pública.

Este sistema é caracterizado por prerrogativas e sujeições, próprias, que se operacionalizam da seguinte forma: ao mesmo passo que o ordenamento jurídico concede à Administração Pública uma série de privilégios para garantir o pleno exercício de sua função, impõe-lhe, também, diversas restrições para a persecução de seus fins (DI PIETRO, 2010. p. 61).

No que tange aos privilégios, José Cretella Júnior (CRETELLA JÚNIOR, 1997, p. 13) anota que “as regalias usufruídas pela Administração, na relação jurídico-administrativa, derogando o direito comum diante do administrado, ou, em outras palavras, são as faculdades especiais conferidas à Administração, quando se decide agir contra o particular”.

Dentre tais prerrogativas, Maria Sylvia Zanella di Pietro (2010, p. 61) destaca, como exemplo, dentre outros, a autoexecutoriedade, a autotutela, o poder de expropriar, o de aplicar sanções administrativas, impor medidas de polícia.

Quanto às restrições, nada mais são do que imposições ou limitações que pautam a conduta da Administração e, destacadamente, do administrador público, de maneira a propiciar à coletividade a lisura e correção na atuação administrativa, ou seja, na forma de manejar a coisa pública. Como exemplo de tais limitações, cita-se a necessária observância à legalidade, à finalidade pública, à moralidade administrativa, à impessoalidade a obrigatoriedade de dar publicidade aos atos administrativos, realização de concurso público, licitação, etc. (DI PIETRO, 2010, p. 62).

Vê-se, desta forma, que o regime jurídico-administrativo, mediante a aplicação de normas próprias de Direito Público, confere uma gama de regalias e restrições à Administração Pública, de modo a proteger, sobremaneira, a realização do interesse público.

Pois bem. Como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 817), o regime jurídico-administrativo, fundamentalmente, tem seu conteúdo delineado por dois princípios⁴ primordiais da seara administrativa (e dos quais decorrem os demais), quais sejam: o da supremacia do interesse público sobre o privado e o da indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos.

Para o autor:

Os dois princípios, referidos acima, são aqui realçados não em si mesmos, mas em suas repercussões no ordenamento jurídico em geral. Assim, têm importância, sem dúvida suas justificações teóricas, mas, para o jurista, o que interessa mais, como dado fundamental, é a tradução deles no sistema (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 47).

Este é um posicionamento, ao menos por hora, majoritário na doutrina administrativista brasileira.

Oportuno, faz-se, apresentar o posicionamento de Marçal Justen Filho (2005, p. 36), para quem “a teoria do interesse público não esgota o regime de direito público, que comporta outros princípios ainda mais fundamentais”.

Ressalva Justen Filho:

Para os defensores desse entendimento, a supremacia e a indisponibilidade do interesse público vinculam-se diretamente ao princípio da República, que impõe a dissociação entre a titularidade e o exercício do interesse público. Juridicamente, o efetivo titular do interesse público é a comunidade, o povo. O direito não faculta ao agente público o poder para escolher entre cumprir e não cumprir o interesse público. O agente é um servo do interesse público – nessa acepção, o interesse público é *indisponível*. (JUSTEN FILHO, 2012, p. 114).

Para os fins pretendidos neste trabalho, não se entrará na discussão posta a respeito do fundamento e da legitimidade da aplicação dos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e da indisponibilidade do interesse público, conforme tratada por Justen Filho.

⁴ Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello, princípio é o “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.” (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 817-818).

Contudo, para a compreensão do tema aqui proposto, faz-se necessária uma incursão, sem maiores pretensões, sobretudo dada à complexidade (e divergência doutrinária) no conceito de interesse público, se é que é possível estabelecê-lo, como desenhado pela doutrina ainda prevalecente.

2. Interesse Público

Delimitar qual seja o conteúdo do interesse público é tarefa árdua que apenas parte da doutrina se aventura a realizar, sem, no entanto, esgotar a matéria, sobretudo quando se está diante de uma sociedade plural e complexa como a brasileira.

Daniel Wunder Hachen (2011, p. 152), em sentido semelhante, afirma que “cuida-se, como é claramente perceptível, de uma expressão fluida, vaga, imprecisa”.

Em mesmo sentido, Marçal Justen Filho (2012, p. 119), reconhece que “não é fácil definir *interesse público*, inclusive por sua natureza de conceito jurídico indeterminado, o que afasta a exatidão do conteúdo”.

A primeira idéia, que se extrai do próprio termo, contrapõe o interesse público ao dos particulares (individualmente considerados, ou então em coletividades privadas, quando determináveis como um só grupo) e o define como os anseios comuns de um todo, de uma sociedade.

Ainda que bastante simplista, tal assertiva não é equivocada.

Todavia, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que o interesse público não se confunde com a somatória dos interesses individuais:

Acerta em dizer que se constitui (o interesse público) no *interesse do todo*, ou seja, do *próprio conjunto social*, assim como acerta-se também em sublinhar que não se confunde com a somatória dos interesses individuais, peculiares de cada um [...] Na verdade o interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é que a *dimensão pública dos interesses individuais*, ou seja dos interesses *de cada indivíduo enquanto partícipe da Sociedade (entificada juridicamente no Estado)*. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 50/51)

Nesse passo, de um lado tem-se o interesse singular ou de certo grupo específico, no que tange a seus anseios “na qualidade de” particulares, portanto, atinentes à suas “vidas” privadas. Por outro lado, há os interesses de mesma forma individuais, porém inseridos em uma realidade coletiva, em um contexto social.

Com base nestas premissas, Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 52) define o interesse público “como o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”.

Daniel Hachem (2011, p. 153) propõe que “para resolver as dificuldades proporcionadas por sua abstração, tal como o seu eventual emprego de maneira arbitrária pela Administração, a saída não está em negar-lhe normatividade”. Segue o autor: “Refutar a natureza jurídica do conceito de interesse público implica, isso sim, fragilizar o cidadão perante o Poder Público.”

Não se pode olvidar, contudo, que o Estado brasileiro adota a forma federativa⁵, abrangendo, deste modo, uma pluralidade de Pessoas Jurídicas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) que, por óbvio, como sujeitos de direitos que são, detêm interesses próprios, íntimos, que não necessariamente se confundem com a noção precípua de interesse público. Nestes casos, seus anseios assemelham-se aos dos indivíduos.

Esta questão, dado o pacto federativo, e as diferenças econômico-financeiras dos Estados membros, ganha ainda mais relevância quando se está buscando uma definição do interesse público tributário – vide a cada vez mais acirrada guerra fiscal.

Marçal Justen Filho (2012, p. 119-121) propõe ser possível apresentar uma conceituação negativa (excludente) do interesse público, ou seja, “indicar aquilo que interesse público *não é*”. Aponta o autor que o interesse público não se confunde com o interesse do Estado, do aparato administrativo, do agente público, da sociedade, da totalidade dos sujeitos privados, e da maioria dos sujeitos privados.

À luz da doutrina italiana, verifica-se, no acima exposto, o chamado interesse *secundário*. Por seu turno, o interesse público propriamente dito seria denominado como *primário*.

Apregoa Renato Alessi (1960, p. 197 *Apud* MARQUES NETO, 2002, p. 85) que o interesse público primário, que é aquele do bem geral, correspondente à razão de ser do poder político, não se confunde com o secundário, que por seu turno é o inerente à Administração Pública, quanto a sua conduta, ou seja, ao modo como os órgãos governamentais vislumbram o interesse público.

⁵ Conforme apregoa José Afonso da Silva: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende, como se vê no art. 18, a *União*, os *Estados*, o *Distrito Federal* e os *Municípios*. A Constituição aí quis destacar as entidades que integram a estrutura federativa brasileira: *os componentes do nosso Estado Federal*. (AFONSO DA SILVA, 1992. p. 411).

Ainda segundo o jurista italiano, nos termos expostos por Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 57), “os interesses secundários do Estado *só podem ser buscados quando coincidentes com os interesses primários*, isto é, com os interesses públicos propriamente ditos”.

Como aclara Daniel Hachem (2011, p. 157), “o *interesse coletivo primário* é formado pelo complexo de interesses individuais prevalentes em uma determinada organização jurídica da coletividade, expressão unitária de uma multiplicidade de interesses coincidentes. Somente este pode ser considerado como interesse público”.

Assim, os interesses públicos não necessariamente coincidem com os interesses do Estado.

É de se salientar, no entanto, como leciona Marçal Justen Filho (2005, p. 42), que a teoria do interesse público, acima brevemente exposta, pressupõe a existência de apenas um único interesse público, fato este que, nas palavras do autor “representa a desnaturação da realidade social e jurídica”.

De acordo com o jurista:

as situações concretas demonstram a existência de diversos interesses públicos, inclusive em conflito entre si. Logo, a decisão a ser adotada não poderá se fundar na pura e simples invocação do “*interesse público*”. Estarão em conflito **diversos** interesses públicos, todos em tese merecedores da qualificação de *supremos e indisponíveis*. (...) Qualquer que seja a teoria adotada acerca de interesse público, é impossível afirmar a configuração de situação simples e homogêneas (JUSTEN FILHO, 2005, p. 42, destacou-se).

Vislumbra-se, diante desta pluralidade de sujeitos que compõe a sociedade, que não há interesse público, mas sim interesses públicos. (CASASSE, 1991, p. 238 *Apud* JUSTEN FILHO, 2005, p. 43).

Verifica-se, pois, que se trata de um conceito indeterminado, que discricionariamente⁶ será resolvido pelo administrador público. No entanto, conforme Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández (ENTERRÍA, FERNANDEZ, 1990, p. 939), com base na moderna doutrina alemã, somente há esta fluidez conceitual quando considerado em abstrato, não diante das circunstâncias fáticas de sua aplicação.

Como enuncia Celso Antônio Bandeira de Mello:

⁶ “Discricionarieidade [...] é a margem de liberdade que remanesça ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um dentre pelo menos dois comportamentos cabíveis, perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no mandamento, de não se possa extrair objetivamente, uma solução unívoca para a situação vertente” (BANDEIRA DE MELLO, 1993, p. 48).

[...] se em determinada situação real o administrador reputar, em entendimento razoável (isto é, comportado pela situação, ainda que outra opinião divergente fosse igualmente sustentável), que se lhe aplica o conceito normativo vago e agir nesta conformidade, *não se poder dizer que violou a lei*, que transgrediu o direito. E se não violou a lei, se não lhe traiu a finalidade, é claro que terá procedido na conformidade do direito. Em assim sendo, evidentemente terá procedido *dentro de uma liberdade intelectual que, in concreto, o direito de facultava*. (BANDEIRA DE MELLO, 1993, p. 23-24)

Héctor Jorge Escola traz em sua lição alguns mecanismos para a perquirição, *in concreto*, da configuração do interesse público:

*El interés público es el resultado de un conjunto de individuales, compartidos y coincidentes de un grupo mayoritario de individuos, que se asigna a toda la comunidad como consecuencia de esa mayoría, y que encuentra su origen en el querer axiológico de esos individuos, **apareciendo con un contenido concreto y determinable**, actual, eventual o potencial, personal y directo respecto de ello, que pueden reconocer en él su propio querer y su propia valoración, prevaleciendo sobre los intereses individuales que se lo opongan o lo afecten, a los desplaza o substituye, sin aniquilarlos.* (ESCOLA, 1990, p. 249/250).

Resta claro, portanto, que para a delimitação do conceito de interesse público, quando da sua aplicação atinente ao presente estudo, há de se levar em contas as circunstâncias fáticas que permearam a produção do ato administrativo, ou, no caso, à contratação pela Administração Pública.

Desta noção de interesse público emerge, com destaque inicial na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, o que se usou chamar de princípio da supremacia do interesse público.

A este estudo não importa a definição e a correta aplicação do termo “princípio”, tampouco sua extensão, mas sim a noção geral da supremacia do interesse público sobre o privado bem como da indisponibilidade do interesse público sobre o privado (evocado por Celso Antônio Bandeira de Mello como basilares do Regime Jurídico Administrativo).

3. Supremacia do interesse público sobre o privado

Classicamente, este princípio informa e reafirma uma posição superior, verticalizada, da Administração Pública frente ao particular, mais especificamente no que atina a eventuais conflitos de interesses, inclusive no que concerne à arrecadação de tributos.

Havendo, pois, confronto de interesses, entre o público e o privado, em nome da própria manutenção do Estado, aquele prevalecerá.

Todavia, não se deve confundir a **supremacia do interesse público sobre o particular** como uma eventual superioridade dos interesses da Administração Pública, ou de seu administrador, sobre os de seus administrados. (FERREIRA, 1999, p. 33) Essa, aliás, é uma das principais críticas que se faz hodiernamente a este princípio.

Acerca deste tema, Celso Antônio Bandeira de Mello, consubstanciado na doutrina administrativa francesa, discorre:

Trata-se de verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último [...] É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 61).

Afirma, ainda, o autor:

(a) Esta posição privilegiada encarna os benefícios que a ordem jurídica confere a fim de assegurar conveniente proteção aos interesses públicos instrumentando os órgãos que os representam para um bom, fácil, expedito e resguardado desempenho de sua missão.

[...]

(b) A posição de supremacia, extremamente importante, é muitas vezes metaforicamente expressada através da afirmação de que vigora a verticalidade nas relações entre Administração e particulares; ao contrário da horizontalidade, típica das relações entre estes últimos.

[...]

Significa dizer que o **Poder Público se encontra em situação de autoridade**, de comando, **relativamente aos particulares**, como indispensável condição para gerir os interesses públicos postos em confronto. Compreende, em face da sua desigualdade, **a possibilidade em favor da Administração, de constituir os privados em obrigações por meio de ato unilateral daquela**. Implica, outrossim, muitas vezes, o direito de **modificar, também unilateralmente, relações já estabelecidas**. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 61).

Do exposto, constata-se que para este autor, a fim de assegurar a realização do interesse público e o pleno exercício de sua função⁷, diretamente ligada a este, a Administração Pública detém posição de autoridade em relação aos particulares, podendo e devendo utilizar-se, através da produção dos chamados atos de império⁸, de mecanismos inaplicáveis no trato entre particulares, como a rescisão unilateral de um contrato, por exemplo.

Resta demonstrado que haverá, segundo o magistério clássico, a supremacia do interesse público sobre o privado, e a incidência de todas as prerrogativas que daí decorrem, quando no trato do Interesse Público propriamente dito, ou seja, o primário, e não para a satisfação dos interesses pontuais da própria Administração Pública.

No entanto, modernamente há, por parte da doutrina e até mesmo da jurisprudência pátria, uma relativização da aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Fundamentada, sobretudo, no direito administrativo inglês, alemão e estadunidense, países com maior influência neoliberal, esta tese critica veementemente a posição excessivamente superior da Administração Pública quando no trato com seus administrados.

Para estes doutrinadores, em nome das prerrogativas decorrentes deste princípio há um abuso na atuação da Administração, ou do próprio agente político. Há, inclusive, por vezes, sobreposição de interesses pontuais sobre direitos fundamentais.

Em artigo nominado “ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais”, Paulo Ricardo Schier sustenta que:

a assunção prática da supremacia do interesse público sobre o privado como cláusula geral de restrição de direitos fundamentais tem possibilitado a emergência de uma política autoritária de realização constitucional, onde os direitos, liberdades e garantias fundamentais devem, sempre e sempre, ceder

⁷ “Quem exerce ‘função administrativa’ está adstrito a satisfazer interesses públicos, ou seja, interesses de outrem: a coletividade. Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos”. (BANDEIRA DE MELLO, 2003. p. 62).

⁸ “**Atos de império** (são) os praticados pela Administração Pública com todas as suas prerrogativas e privilégios de autoridade e impostos unilateralmente e coercitivamente ao particular independentemente de autorização judicial, sendo regidos por um direito especial exorbitante do direito comum, porque os particulares não podem praticar atos semelhantes, as não ser por delegação do poder público, decorrentes de sua posição superior, impingidos ao particular de forma unilateral e coercitiva, sem que, para tanto, necessite de autorização judicial. **Atos de gestão** são os praticados pela Administração em situação de igualdade com os particulares, para a conservação e desenvolvimento do patrimônio público e para a gestão de seus serviços; como não diferem a posição da Administração e a do particular, aplica-se a ambos o direito comum”. (DI PIETRO, 2004. p. 212-213).

aos reclames do Estado que, qual Midas, transforma em interesse público tudo aquilo que toca. (SCHIER, 2005).

Diógenes Gasparini (2004, p. 153), por seu turno, em mesmo sentido, afirma que “a aplicabilidade do princípio da supremacia do interesse público não significa o total desrespeito ao interesse privado, já que a Administração deve obediência ao direito adquirido, à coisa julgada e ato jurídico perfeito”.

Nesta esteira doutrinária, tem-se, também, o entendimento de Humberto Bergmann Ávila:

O interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins. **Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado** (p. ex. preâmbulo e direitos fundamentais). Por isso afirma HÄBERLE, referindo-se à Lei Fundamental Alemã, muito menos insistente na proteção da esfera privada do que a brasileira: “*Exagerando: o interesse privado é um ponto de vista que faz parte do conteúdo de bem comum da Constituição*”. Em vez de uma relação de contradição entre os interesses privado e público há, em verdade, uma “conexão estrutural” (“*ein struktureller Zusammenhang*”). (ÁVILA, 2001)

Segue apontando o doutrinador:

Se eles — o interesse público e o privado — são conceitualmente inseparáveis, a prevalência de um sobre outro fica prejudicada, bem como a contradição entre ambos. A verificação de que a administração deve orientar-se sob o influxo de interesses públicos não significa, nem poderia significar, que se estabeleça uma relação de prevalência entre os interesses públicos e privados. Interesse público como finalidade fundamental da atividade estatal e supremacia do interesse público sobre o particular não denotam o mesmo significado. O interesse público e os interesses privados não estão principialmente (sic) em conflito, como pressupõe uma relação de prevalência. (ÁVILA, 2001).

Outro argumento apresentando por este autor, visando excluir o fundamento de validade conferido ao princípio de supremacia do interesse público sobre o privado, é a parcial incompatibilidade com os comandos normativos encontrados nas próprias normas constitucionais, sobretudo no que tange aos postulados da proporcionalidade⁹ e da concordância prática (ÁVILA, 2001).

⁹ “O princípio da proporcionalidade desenvolveu-se a partir do direito alemão, encontrando-se amplamente integrado no direito europeu nos dias de hoje. [...] Aludido princípio passou a ser adotado amplamente como critério de composição de conflitos normativos, especialmente no tocante ao exercício de funções estatais. [...] No Brasil, a proporcionalidade não está prevista de modo expresso na Constituição (consta na Lei nº 9.784/99, art. 2º, *caput*, e parágrafo único, inc. VI – Lei de Processo

Tem-se, desta forma, que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, para os autores de vertente mais liberal (ou neoliberal), ou seja, para os que advogam o chamado direito administrativo econômico¹⁰, encontra-se cada vez mais relativizado, principalmente diante da dificuldade encontrada pela doutrina na estipulação exata da definição de interesse público – conceito jurídico indeterminado –, bem como das “distorções” realizadas pela Administração Pública, conferindo a qualidade de interesse público aos seus “individuais”.

Este fenômeno de “flexibilização”, no entanto, parece não ser evidenciado, sobretudo no posicionamento dos tribunais superiores, quando se está diante do fenômeno tributário, precipuamente da arrecadação.

Porém, crê-se, com a devida *venia* aos que divergem, em que pesem as circunstâncias fáticas, que em um Estado, que se pretende Democrático de Direito e, ainda, que adota o Republicanismo como princípio, não há como se afastar, ou sequer minorar a supremacia do interesse público sobre o privado, sob pena de estar-se abdicando, ou melhor, diminuindo, a importância das *res publica*.

A discussão reside, justamente, no que vem a ser o interesse público envolvido.

4. A tributação e o Estado Fiscal

Com o surgimento do Estado Fiscal Liberal, no século XVIII, se dá com o rompimento com o paradigma absolutista presente no processo de formação dos Estados Modernos europeus.

Esta mudança ocorreu, sobretudo, em razão da falta de participação na vida política e, no que tange ao objeto do presente estudo, à imposição, para fazer frente aos crescentes custos para a manutenção da monarquia (e de toda corte e clero, de maneira geral), de carga tributária cada vez mais elevada à nova e florescente classe burguesa, detentora do poder econômico.

Administrativo), mas deriva da consagração normativa de uma pluralidade de princípios e regras que podem entrar em conflito. A proporcionalidade reflete a necessidade de prestigiar **todos** os princípios e regras albergados pelo direito”. (JUSTEN FILHO, 2005, p. 58-59).

¹⁰ No Brasil, Carlos Ari Sundfeld é um dos principais defensores desta corrente. Para o autor, “é o raciocínio econômico que mais influi na escolha das novas políticas, nas medidas para enfrentar as crises, no planejamento estratégico do Estado (sem contar que são os jogos com a opinião pública e com a mídia que conduzem as atitudes governamentais mais cotidianas)”. Sustenta, ainda, que “por inspiração de estudos norte-americanos, difunde-se a análise econômica do Direito”. (SUNDFELD, 2002, p. 17/18).

Na doutrina liberal, como assevera Paulo Bonavides (2011, p. 40), “o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, [...] como o maior inimigo da liberdade”.

Neste cenário, consagra-se a ideia do “império da lei”, delimitando um (ainda incipiente) Estado de Direito, cujo objetivo primordial mostrou ser a proteção do direito à propriedade, da liberdade e igualdade, em sua acepção formal. Esta característica satisfazia, portanto, os interesses burgueses, garantindo a manutenção do maior âmbito possível da liberdade individual (TORRES, 2009, p. 519).

Essa forma inicial de um Estado de Direito, “guardião das liberdades individuais”, pretendendo a prevalência da liberdade contra o arbítrio e o despotismo do Estado absolutista, é caracterizada, até mesmo como uma forma de esvaziamento de seu conteúdo, por um “formalismo supremo” (BONAVIDES, 2011, p. 41).

Liberdade e tributo caminham juntos no processo de evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode aventar uma liberdade fiscal, como afirma de Ricardo Lobo Torres: “o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*, constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado e pode implicar na opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade” (TORRES, 1991, p. 2).

É sob este contexto, decorrente da necessidade de arrecadação de recursos provenientes da atividade econômica privada para o custeio das despesas estatais, que se desenha o Estado Liberal Fiscal¹¹. O tributo deixa de ser exigido esporadicamente para suprir necessidades pontuais (como guerras), para ser cobrado permanentemente, conforme a riqueza e capacidade contributiva de cada indivíduo. (TORRES, 2009, p. 522).

Passa, deste modo, o tributo a exercer para o Estado primordial função na arrecadação das receitas necessárias à sua manutenção, bem como, em via de consequência, aos próprios indivíduos.

Envolto nos ideais iluministas que caracterizaram esta transição do Estado Absolutista para o Estado Liberal, o poder tributário, por ser, em última instância, concedido pelo indivíduo, encontrou seu limite na garantia da própria liberdade individual (igualdade formal e legalidade). (TORRES, 2009, p. 522).

¹¹ Conforme lição de Ricardo Lobo Torres, “é inútil procurá-lo (Estado Fiscal) antes da modernidade, pois apenas se encontrarão formas especiais de tributação com a finalidade de carrear recursos para o poder público, ao lado dos ingressos provenientes da exploração do patrimônio do príncipe, que constitui a fonte mais importante de recurso”. (TORRES, 2009, p. 521).

Em outras palavras, no que tange ao espectro da fiscalidade, o indivíduo concede o poder tributário ao Estado fiscal, permitindo-se ser por este tributário, justamente para garantir a proteção de sua liberdade individual, de sua segurança e de seu direito de propriedade.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2012, p. 10): “o relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la”.

Assim, em que pese o caráter de Estado Fiscal possa ser evidenciado tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social, é correto afirmar que sua evocação sempre se dá com o objetivo de limitar a atuação e a intervenção estatal (NABAIS, 2012, p. 194).

É o que se pode extrair da lição de Ernst Forsthoff, como narra Juan Manuel Barquero Estevan:

Hace ya algunos años, en un trabajo que puede tenerse ya por un clásico en la literatura sobre el Estado social, Ernst Forsthoff afirmaba que el Estado fiscal o impositivo constituye el vínculo indispensable de unión entre los principios de Estado de Derecho y de Estado social, porque sólo a través de las posibilidades de injerencia del Estado impositivo puede garantizarse el desarrollo del Estado bajo una estricta observancia, al propio tiempo, de las formas del Estado de Derecho y, concretamente, del respeto del Derecho de propiedad. (FORSTHOFF, 1954, *Apud* BARQUERO, 2002, p. 31)

O Estado Fiscal, portanto, deve ser entendido como um estado de liberdade, porquanto se caracteriza por uma necessária separação entre a atividade estatal e a econômica. (NABAIS, 2005, p. 29).

Conforme Casalta Nabais (2012, p. 198), “a ‘estatualidade fiscal’ significa uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.

Não se trata, porém, de uma relação como a estabelecida no Estado Liberal, em que se evidenciava uma separação completa, integral, entre o Estado e a sociedade. (NABAIS, 2005, p. 29).

Na acepção contemporânea, ou seja, no Estado Democrático de Direito Constitucional, “o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado econômico positivo” (NABAIS, 2012, p. 194).

Significa, em verdade, como afirma Casalta Nabais (2012, p. 195), “uma separação fundamental entre o estado e a economia e a conseqüente sustentação

financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva via imposto”, o que permite o estabelecimento de uma “zona de intersecção de acção do estado e da sociedade”.

Ainda segundo o autor português, “o princípio da liberdade económica implica o princípio da autorresponsabilidade ou primazia da satisfação privada das necessidades económicas, ancorada no respeito pelo estado fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza económicas¹²”. (NABAIS, 2005, p. 57)

Implica dizer que a ordem jurídica da economia garanta uma livre e equitativa economia de mercado (ou privada), em que o processo económico recaia primariamente à livre iniciativa individual, e que o Estado limite-se ao desempenho de tarefas económicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas que somente ele pode desempenhar, ou, ainda, que possa desempenhar melhor.

Pode-se incluir neste rol de atribuições do Estado, aquelas atividades que são essenciais ao pleno desenvolvimento de sua população, como o caso da educação.

A autonomia privada, como ensina Heleno Tôrres (2003, p. 114), “é exercício de poder de criar normas negociais, com *autonomia da vontade* suficiente para criteriosa seleção das condições e conteúdos, a título de *liberdade contratual*”.

Assim, conclui o autor, “a autonomia privada consiste exatamente neste poder de decidir, criando, por atos de fala, de enunciação, diretivos para a ação em face de outrem, com sentido deontico e força vinculante”. (TORRES, 2003, p. 115).

Como ressalta Diogo Leite de Campos (2006, p. 56), “a actividade das pessoas orienta-se por formas jurídicas livremente criadas e dispostas por si, ao obrigo do princípio da autonomia privada ou liberdade negocial”, que, no âmbito do indivíduo “é expressão da sua liberdade auto-criadora; no plano económico, é também consequência da propriedade¹³ e da sua livre disponibilidade”.

A economia, pelas características que lhes são próprias, pauta-se pela busca do lucro, o qual “não têm de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos os anos económicos, pois que ao empresário, para manter a viabilidade da sua empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas”. (NABAIS, 2012, p. 196).

¹² “Como o direito de propriedade e as liberdades profissionais e de trabalho, de iniciativa económica, de estabelecimento ou “residência” e de associação económica, etc.” (NABAIS, 2005, p. 57).

¹³ “A propriedade privada, no seu duplo aspecto de titularidade da propriedade e da sua disponibilidade, é uma condição da existência da liberdade humana” (LEITE DE CAMPOS, 2006, p. 56).

Este sistema econômico orientado para o lucro, conforme Casalta Nabais (2012, p. 196), “apresenta-se muito mais produtivo do que o estado, já que a separação estado/economia lhe assegura a possibilidade de desencadear sua própria produtividade”.

No âmbito dos tributos, a repercussão da aplicação deste princípio significa a garantia, pelo Estado, da conformação econômica das relações travadas pelos contribuintes, de modo que possam realizar livremente um planejamento tributário (tax plan), no âmbito do exercício de sua autonomia privada, com o objetivo de evitar a tributação (tax avoidance).

Não há que se olvidar, porém, que ao Estado, que deve garantir o bem estar do cidadão, bem como a satisfação de seus direitos fundamentais, cabe, nos termos da Constituição, regular o exercício da autonomia privada, impondo pressupostos formais e materiais¹⁴ que devem ser atendidos pelos particulares quando da realização de negócios jurídicos (TÔRRES, 2003, p. 125-126).

Deve o Estado, pois, como elenca Casalta Nabais:

(i) controlar e corrigir o próprio processo da actividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades (daí a acção do estado traduzida na inspecção empresarial, na protecção do ambiente, etc.) ou (ii) fomite desenvolvimentos culturalmente indesejáveis (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc.) e, por outro, de (iii) corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económico, quando os mesmos sejam indenfensáveis do ponto de vista da justiça. (NABAIS, 2012, p. 197).

O Estado se pauta pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça (NABAIS, 2012, p. 196). Portanto, neste contexto, tem o dever de gerar e manter os pressupostos materiais que são indispensáveis ao pleno exercício dos direitos econômicos, culturais e sociais (DINIZ, 2012, p. 07). Assim, vê-se que a separação do Estado e da economia permite uma otimização no controle estadual no que tange a sua efetividade e sua eficácia, pois possibilita que os interesses não econômicos, ou seja, os interesses gerais sejam considerados e protegidos (NABAIS, 2012, p. 198).

Os limites e a legitimidade desta intervenção estatal encontram balizamento na Constituição e nos valores nela consagrados (TÔRRES, 2003, p. 126). Decorre disso, conforme destaca Heleno Tôrres (2003, p. 126-127) “não ser possível ao Estado criar

¹⁴ “*Formais*, quanto aos elementos definidores da validade, e *materiais*, quanto ao conteúdo, cuja intervenção estatal somente se poderá justificar em nome da realização de interesses gerais, de função social dos contratos ou de regulação da ordem econômica” (TÔRRES, 2003, p. 126).

limites estranhos ao quanto lhe compete na regulação da autonomia privada, os quais somente podem ser praticados sobre aqueles interesses que afetam aspectos coletivos e com a finalidade de garantir os princípios constitucionais maiores”.

No âmbito dos tributos, Ricardo Lobo Torres (2005, p. 3) afirma que com o surgimento, ou melhor, com o aperfeiçoamento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade (arrecadação), torna-se primordial a relação entre liberdade e tributos: “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade”.

É o que Diogo Campos de Leite (2006, p. 57) nomina “prevenção fiscal”. Aos indivíduos, no âmbito de suas escolhas econômicas e pessoais, é legítimo “prevenirem impostos mais pesados por se escolherem condutas ou situações jurídicas menos tributas”.

É neste sentido que se legitima – dentro, é claro, do limite da legalidade¹⁵ – o planejamento tributário. Conforme Diogo Campos (2006, p. 57), “nas sociedades comerciais os actos de gestão devem, para ser rentáveis e eficazes, obter todas as vantagens fiscais possíveis. A gestão fiscal é parte inseparável da gestão”.

Deste modo, o contribuinte é livre para dirigir sua atividade econômica. O combate à elisão fiscal não pode, assim, significar uma restrição à liberdade de realização de planejamento tributário pelo contribuinte (TORRES, 2012, p. 10).

Tendo o Estado Fiscal interesse nas receitas decorrentes da atividade econômica não pode, a pretexto de suas tarefas de controle e correção ou mesmo qualquer outro título, afetar inteiramente a produtividade da economia, mediante estabelecimento de condições desiguais, imposição de elevadas cargas tributárias (NABAIS, 2012, p. 198).

Como alerta Diogo Leite de Campos (2006, p. 57): “a sociedade civil, para não ser absorvida insensivelmente pelo Estado, deve guardar para si, colectiva e individualmente, a maior parte do P.I.B. (Produto Interno Bruto, ou seja a produção de riqueza do Estado)”.

Nas palavras de Casalta Nabais (2012, p. 198): “um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a

¹⁵ “Há [...] situações em que o legislador ou os tribunais têm entendido que se ‘abusa’ do ‘direito’ de realizar a prevenção fiscal, da própria liberdade negocial, utilizando esta com fins contrários a seu fim e ao seu valor social.” (LEITE DE CAMPOS, 2006, p. 57).

produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal”. Isto porque, “ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira”.

Assim, no âmbito tributário, a liberdade econômica de atuação pode ser exercida desde que, por uma tal via, não se viole a lei tributária (tampouco, evidentemente, as disposições constitucionais), nem se abuse da configuração jurídica dos fatos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica.

5. Interesse Público Tributário

Estabelecidas as premissas quanto ao sistema de tributação, à percepção que o contribuinte e o Estado mantém sobre ele, pode-se buscar, ainda que com resposta não definitiva, um sentido para o chamado interesse público tributário.

Observa-se recentemente, sobretudo no que toca às decisões proferidas por Tribunais Superiores, uma crescente invocação do interesse público, ou de seu desdobramento de supremacia sobre o interesse particular, tanto no que concerne a questões materiais, como meramente processuais.

Em geral, medidas processuais em favor da Fazenda Pública são comumente aceitas sob o fundamento de que a prevalência do interesse público as autoriza:

“TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIA ESPECIAL. RECURSO HIERÁRQUICO. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA. 1 . O recurso hierárquico em benefício da Fazenda Pública, desde que previsto em lei, não viola a Constituição Federal, notadamente os princípios da isonomia e do devido processo legal. 2 . A lei processual criada em favor da Fazenda não rompe o equilíbrio entre as partes, face a prevalência da supremacia do interesse público ao privado, instituída na Lei Maior. 3 . Recurso ordinário a que se nega provimento.”¹⁶

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ.

1. A presunção de legitimidade do crédito tributário, a supremacia do interesse público e o princípio de que a execução por quantia certa deve ser levada a efeito em benefício do credor, justificam a penhora sobre o faturamento, no módico percentual de 5% (cinco por cento) à míngua de outros bens penhoráveis.

2. O patrimônio de uma sociedade é servil a suas obrigações, notadamente a tributária, que é ex lege, e destinada a receita pública, cuja função é satisfazer as necessidades coletivas.”

¹⁶ Ac. un. da 2.^a T do STJ - rel. Min. Paulo Medina - ROMS 13592 - DJ DATA:02/12/2002, p.

Do mesmo modo, por vezes convalidam-se inválidas exigências tributárias também mediante a invocação do interesse público. Como exemplo, tem-se o julgado do Supremo Tribunal Federal, que para a perplexidade da maioria da comunidade jurídica, negou o direito do contribuinte à restituição da diferença do ICMS recolhido por substituição tributária “para frente”, nas hipóteses em que o preço final é inferior ao previsto na antecipação: “(...) O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação...”¹⁷

Essa invocação do interesse público, demasiadamente ampla, longe de coadunar-se com o ordenamento jurídico, implica insegurança e muitas vezes autoriza atitudes arbitrárias do Estado. Em conseqüência, acarreta a diminuição do âmbito de eficácia dos direitos individuais, conquistados a tão duras penas ao longo da História, trazendo ainda grandes prejuízos para a Ciência do Direito Tributário.

Na verdade, somente uma noção distorcida sobre o conceito de interesse público e sobre o significado do princípio da prevalência do interesse público sobre o particular justifica essa invocação.

Como assevera Harada: “muitos contribuintes, coagidos de forma ilegítima e inconstitucional, acabam abrindo mão do contraditório e, quando possível financeiramente, pagando o que, na verdade, não devem, como meio de manter sua subsistência.”¹⁸

É na tentativa de demonstrar essa distorção, e afastá-la, que se desenvolve o presente estudo – numa tentativa de se encontrar o interesse público tributário.

Como o interesse público maior em um Estado de Direito é a sujeição do Estado às normas constitucionais e às demais normas com ela compatíveis, se o Poder Público quiser demonstrar que o ato por ele realizado é do interesse público, deve, em verdade, invocar diretamente as normas válidas do ordenamento aplicáveis ao caso.

Conforme lição de Jorge Miranda (1988, p. 23), “o grupo empresta enquadramento ao poder, modela os homens que o exercem, reconhece-lhes legitimidade, [...] daí o constante influir e refluir da comunidade e do poder”. Em outras

¹⁷ Ac. do Pleno do STF - mv - rel. Min. Ilmar Galvão - ADI 1851/AL - DJ 22/11/2001, p. 55

¹⁸ HARADA, Kyoshi. Sanções Políticas como Meio Coercitivo Indireto de Cobrança do Crédito Tributário. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/39530>>. Acesso em: 01 mar. 2013.

palavras, o povo se organiza politicamente para a formação de um Estado que, institucionalizado, volta-se à defesa dos interesses de seus criadores.

Esta noção já estava presente quando os doutrinadores contratualistas, como Hobbes, Locke e Rousseau buscaram justificar o processo de formação e a legitimação desta transferência de poder ao Estado, com a saída do chamado Estado Natural.

Por conta disso, a invocação genérica do “interesse público” ou será inútil – nos casos em que a simples invocação da Constituição e das demais normas já autorize a prática do ato realizado pelo Poder Público – ou será inválida, e estará sendo utilizada como artifício de retórica para encobrir a violação ao ordenamento jurídico.

O modelo de Estado Social Democrático de Direito emerge justamente da busca da sociedade a uma maior participação na decisão dos rumos que este estava tomando.

São três os elementos básicos para a conformação deste modelo estatal: Estado de direito, Estado Social e democracia.

Nas palavras de Canotilho (2013, p. 10-11), trata-se de “uma ordem de domínio legitimada pelo povo”. E, completa o autor, “a *legitimidade* do domínio político e a *legitimação* do exercício do poder radicam na soberania popular [...] e na vontade popular”. Esta ideia se mostra essencial quando se trata da questão tributária.

Há que se destacar que o elemento democrático, que legitima ao fim a atividade Estatal, porém, não quer significar apenas a participação da sociedade no poder, mas, sim, forma de controle do Governo pelos próprios governados.

É o que reconhece Jorge Novais:

Para que o qualificativo “social” apostado ao Estado não seja mero “afã teórico” não basta a intervenção organizada e sistemática do Estado na economia, a procura do bem-estar, a institucionalização dos grupos de interesses ou mesmo o reconhecimento jurídico e a consagração constitucional dos direitos sociais; é ainda imprescindível a manutenção ou aprofundamento de um quadro político de via democrática que reconheça ao cidadão um estatuto de participante e não apenas, como diz Garcia-Pelayo, de mero recipiente da intervenção “social” do Estado.(NOVAIS, 2006, p. 191).

Esta percepção é bastante sensível à compreensão do fenômeno tributário justo, na esfera objetiva do que se espera ser o Estado Fiscal contemporâneo, haja vista que dos atos de governo é a tributação – ressalvado o lobby das grandes corporações (como se percebe no modelo neoliberal) –, a que efetivamente tem a menor participação

popular tanto no que concerne à criação do tributo¹⁹, quanto no que tange à sua destinação.

Os direitos, não apenas aqueles sociais, mas os tido como fundamentais do homem, de mote individual, ganham relevo.

Evidencia-se, pois, um modelo interventivo, com fundamento constitucional, no qual se busca o controle da atividade (da intervenção) legislativa e executiva, vez que é a norma constitucional que deve pautar as ações governamentais, não o oposto. Não mais cabe, assim, aos governantes determinarem a seu livre arbítrio as ações do Estado (STRECK, 2002, p. 13-49).

Restringe-se, pois, o poder de tributar do Estado, sem, porém, retirar-lhe o dever de tributar. Emerge-se o que alguns doutrinadores, como Ricardo Lobo Torres, usou nominar Estado Democrático Fiscal²⁰.

Trata-se, portanto, de um modelo de Estado Fiscal, com fim de garantir a arrecadação para seu financiamento por meio da tributação, porém claramente limitado pelo ordenamento jurídico-tributário constitucional, sobre as receitas da economia produtiva (NABAIS, 2005, p. 29).

Essa é, como aponta Lobo Torres (2009, p. 543), a grande característica do Estado Democrático Fiscal: “concilia o Estado Social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”.

O Estado se volta à política enquanto à sociedade, à atividade econômica, evidenciando-se, com destaque, a separação entre Estado e Sociedade, evidenciando-se uma tensão entre a responsabilidade e o assistencialismo, a concorrência e a seguridade social. (TORRES, 2009, p. 543-544).

Mostra-se, portanto, o Estado Democrático Fiscal como verdadeiro princípio estruturante do Estado Democrático Social de Direito (constitucional), vez que este, “vive de tributos, que constituem o preço da liberdade, são cobrados de acordo com os princípios de justiça e de segurança e se distribuem segundo as escolhas orçamentárias fundadas em ponderação de princípios constitucionais” (TORRES, 2009, p. 547).

¹⁹ Inclui-se, aqui, majoração, minoração, fiscalização, cobrança, enfim, todos os atos inerentes à tributação.

²⁰ A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais [...] se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna a todos (GRUPENMACHER, 2004, p. 9).

Assim, pode-se afirmar, acompanhando entendimento de Ricardo Lobo Torres (2009, p. 521), que o Estado fiscal contemporâneo é aquele constituído tributária, financeira e orçamentariamente pela Constituição Financeira, “com o controle de gastos públicos, o redirecionamento de despesas vinculadas às políticas sociais e certa regulação do social e do econômico” (TORRES, 2009, p. 545).

Significa que o tributo não mais deve ser considerado como uma mera relação de poder, pela qual o Estado exige e a sociedade se sujeita em razão desta relação. Em outras palavras, em razão, sobretudo, deste caráter democrático, o tributo não pode ser visto nem como um poder do Estado nem como um sacrifício para o cidadão. Em verdade, a tributação deve ser entendida como meio indispensável para o estabelecimento de uma vida com e próspera para todos os membros da sociedade. (NABAIS, 2005, p. 185).

A tributação, portanto, ganha destaque, pois constitui o meio pelo qual o Estado pode cumprir seus objetivos, “consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social”. (NABAIS, 2005, p. 185).

Nas palavras de Estevan Barquero:

La importancia del tributo, y muy especialmente del impuesto, en ese modelo, resulta de todo punto evidente, desde al menos dos perspectivas. Por un lado, por su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permiten adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de las rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas. (BARQUERO, 2002, p. 54)

É dentro desta lógica que emerge, vinculado à cidadania e a solidariedade fiscal, a idéia do dever fundamental de pagar tributos, bem como do direito fundamental a pagar o tributo justo (correlato do dever do Estado em cobrar tributos).

Assim, por exemplo, em uma ação judicial na qual se requer a tutela antecipada para suspender a exigibilidade de um tributo, não se pode invocar o interesse público para indeferi-la; importa, sim, e tão somente, examinar a presença dos requisitos legais necessários à sua concessão. O mesmo deve ocorrer em relação ao exame de validade de qualquer outra faceta da relação tributária, momento no qual não cabe a invocação do interesse público.

Como afirma Alysson Maia Fontenele:

não é legítimo concluir que o referido princípio se confunda com mero interesse arrecadatório da Administração Fazendária, haja vista que o Interesse Público- isto é, a finalidade geral de todos os atos da Administração Pública – é justamente caracterizado pelo atingimento dos objetivos do estado democrático de Direito, ou seja, pelo respeito dos direitos fundamentais previstos no ordenamento jurídico pátrio. (FONTENELE, 2009, p. 87).

Não se pode, portanto, de maneira alguma confundir o interesse de arrecadação do Estado (legítimo), com o interesse público tributário que, em um Estado Fiscal, ou seja, um Estado que tem no tributo sua fonte essencial de financiamento, reside em um ténue equilíbrio entre o dever (fundamental) de todos pagarem sua quota, ou seja, seu tributo e o respeito à capacidade contributiva de cada cidadão, essencial para a realização da justiça tributária.

BIBLIOGRAFIA

ALESSI, Renato. **Sistema Istituzionale Del Diritto Amministrativo Italiano**. 2. ed. Milão: Giufrè, 1960. p. 197 apud MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Regulação Estatal e Interesse Público**. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.^a ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado social ao Estado Liberal**. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CRETILLA JÚNIOR, José. Os cânones do direito administrativo. In: _____. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: [s.n] ano 25, n° 97/5, 1997.

DALLARI, Dalmo. Interesse Público na contratação das entidades da Administração descentralizada. In: _____. **Suplemento Jurídico da Procuradora Jurídica do Departamento de Estradas de Rodagem**. 126/9-15 *apud* MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Regulação Estatal e Interesse Público**. São Paulo: Malheiros, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ENTERRÍA, Eduardo García. FERNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. Tradução de Arnaldo Setti. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ESCOLA. Héctor Jorge. **El interés público como Fundamento del Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Depalma, 1990

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002

FERREIRA, Daniel. **Função Administrativa e seu Regime Jurídico**. In:_____.
Cadernos de Direito 6. Curitiba: Faculdade de Direito de Curitiba, 1999.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo:
Malheiros, 2004

FONTENELE, Alysson Maia. **As Sanções políticas no direito tributário e os direitos fundamentais do contribuinte**. In: Coleção Jornada de Estudos ESMAF, Distrito Federal, v. 1, dez. 2009

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 9. edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2004.

GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes**. 2.^a ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Síntese, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3^a ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

HARADA, Kyoshi. Sanções Políticas como Meio Coercitivo Indireto de Cobrança do Crédito Tributário. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/39530>>. Acesso em: 01 mar. 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2012.

LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

LOCKE, John. **Segundo Tratado Sobre o Governo**. Trad. Alex Marins. 1.^a reimp. São Paulo: Martin Claret, 2010.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: Os impostos e a injustiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

_____. **Por uma Liberdade com Responsabilidade Estudos sobre direitos e deveres fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

REZENDE, Condorcet. **Relação Fisco X Contribuinte**. In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIVERO, Jean. **Directo Administrativo**. Tradução de Rogério Ehrhardt Soares. Coimbra: Livraria Almedina, 1981. p. 42.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais**. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto177.htm>>. Acesso em 07 mai. 05.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolsan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

SELMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves. A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform.** 3rd ed. Massachusetts: The MIT Press, 1996.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Serviços Públicos e Regulação Estatal.** Introdução às Agências Reguladoras. In: SUNDFELD, Carlos Ari. (Coord.) **Direito Administrativo Econômico.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus e LANG, Joaquim. **Direito Tributário.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla.** In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.** Vol. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública.** México: FCE, 2006.