

## O EXERCÍCIO DA CIDADANIA E A CONSTRUÇÃO DE LEIS TRIBUTÁRIAS JUSTAS: A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

THE EXERCISE OF CITIZENSHIP AND THE CONSTRUCTION OF FAIR TAX LAWS: THE REALIZATION OF TAX JUSTICE

Maria Luiza de Moura de Mello Freitas<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo demonstrar que a participação popular na elaboração das leis é fundamental para a concretização da justiça fiscal. Neste contexto, diante da necessidade de legislações que atendam os ditames da justiça fiscal e da possibilidade de o cidadão participar da elaboração das legislações tributárias, surge a problemática: como a participação popular possibilita a construção de legislações tributárias justas e que concretizam a justiça fiscal? A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e como método de procedimento foi adotado o método monográfico, comparativo e funcionalista. A conclusão obtida foi que para a concretização da justiça fiscal é necessária a participação social, considerando que com a participação dos cidadãos na elaboração de leis tributárias, estes podem cobrar sua elaboração em consonância com os ditames da Justiça Fiscal.

2068

**Palavras-chaves:** Capacidade Contributiva. Legislação tributária. Participação Popular.

**ABSTRACT:** This article aims to demonstrate that popular participation in the drafting of laws is fundamental for the achievement of tax justice. In this context, in view of the need for legislation that meets the dictates of tax justice and the possibility for citizens to participate in the elaboration of tax legislation, the problem arises: how does popular participation enable the construction of fair tax legislation that achieves tax justice? The research developed was qualitative of the bibliographic documentary type, the method of approach chosen was the deductive and as a method of procedure the monographic, comparative and functionalist method was adopted. The conclusion reached was that for the achievement of tax justice it is necessary to have social participation, considering that with the participation of citizens in the elaboration of tax laws, they can demand their elaboration in line with the dictates of Tax Justice.

**Keywords:** Ability to Contribute. Tax legislation. Popular Participation.

---

<sup>1</sup> Juíza titular da 1ª Vara da Infância e Juventude da Comarca de Teresina, mestranda em Direito e Gestão de Conflitos pela UNIFOR.

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação é a principal fonte de receita do Estado sendo fundamental para a sua existência e para a realização dos seus deveres constitucionais. Desta forma, os tributos nada mais são do que uma imposição para o cidadão contribuir com a manutenção do Estado, em outras palavras, é o encargo suportado pela sociedade para manter o funcionamento da Administração Pública e dos serviços prestados por ela.

Vale destacar, que a mencionada imposição é proveniente da legislação e que o encargo/ônus é distribuído entre sociedade também na legislação tributária. Ademais, este encargo deve ser distribuído de forma adequada, respeitando a capacidade contributiva de cada indivíduo, sendo denominado de justiça fiscal.

Ocorre, que a legislação tributária, mesmo afetando toda a sociedade, foi elaborada sem qualquer participação do cidadão. Com efeito, não há qualquer participação do cidadão na política tributária, inclusive nas decisões políticas de concessão de benefícios fiscais, o que de certa forma contraria os ditames da democracia.

Neste contexto, diante da necessidade de legislações que atendam os ditames da justiça fiscal e da possibilidade de o cidadão participar da elaboração das legislações tributárias, surge a problemática: como a participação popular possibilita a construção de legislações tributárias justas e que concretizam a justiça fiscal? 2069

Portanto, o objetivo do presente artigo é demonstrar que a participação popular na elaboração das leis é fundamental para a concretização da justiça fiscal.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida será qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem utilizado será o dedutivo e como método de procedimento será adotado o método monográfico, comparativo e funcionalista.

Para o desenvolvimento do presente estudo, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: a capacidade contributiva e o princípio da legalidade; a participação popular na construção de legislações tributárias justas.

## 2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Como dito anteriormente o conceito de justiça fiscal está associado à distribuição adequada do ônus da carga tributária respeitado a capacidade de cada um em suportá-la, bem como que existem vários dispositivos constitucionais que almejam alcançá-la. Nas palavras de

Fernando Aurélio Zilveti “a melhor expressão de justiça fiscal é a capacidade contributiva” (Zilveti, 2004, p. 124).

Aproveitando as lições de Conti (1997), já expostas anteriormente, temos que para haver um sistema tributário ideal é necessário que o mesmo esteja consoante o ideário da justiça fiscal, o que só poderá ser alcançado com a aplicação de dois princípios, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Com a aplicação destes dois princípios teríamos que o contribuinte arcaria com o encargo tributário na medida da sua capacidade de contribuição e na medida em que se usufruísse dos benefícios custeados com recursos públicos. Portanto, os dois princípios são indissociáveis tanto entre si como na relação de ambos com a realização da justiça fiscal.

Segundo Baptista (2007, p. 130) “o princípio da capacidade contributiva em sua essência é um dos vetores da Justiça Distributiva na medida em que visa a distribuir os encargos tributários a cada um segundo a sua capacidade econômica de contribuir”.

No mesmo sentido, Iatarola (2005) citando Tipke, ressalta que a justiça no ramo do direito tributário é alcançada pela isonomia, que por sua vez é guiada pelo princípio da capacidade contributiva. Sendo este o princípio com critérios mais justo para a aplicação do princípio da igualdade.

2070

Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva é princípio inerente à justiça fiscal uma vez que preconiza a tese igualitária, inclusive é o principal princípio de justiça fiscal considerando que na sua observância traz como reflexo a observância de direitos humanos fundamentais da limitação do poder de tributar.

Azevedo (2013) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo, momento em que deverão ser analisadas as desigualdades naturais existentes para impor alguma espécie de discriminação na graduação do tributo, somente sendo justa a atividade tributária do Estado se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Após a compreensão do conceito de capacidade contributiva e de como ela concretiza a justiça fiscal, será analisado como o princípio da legalidade contribui para a concretização da capacidade contributiva.

Nesta esteira, o art. 5º, II preconiza o que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa diretriz foi ratificada no sistema tributário pelo art. 150, I da CF impondo a aplicação do princípio da legalidade.

O princípio da legalidade, apesar de não ser reconhecido por alguns autores, também é fundamental para a concretização da justiça fiscal considerando que todas as obrigações tributárias decorrem de lei, assim é a legislação que é responsável por determinar qual a carga tributária será suportada por cada indivíduo, ou seja, a legislação vai determinar como será a distribuição da carga tributária. Ademais, a legalidade é importante instrumento para evitar abusos pelo Estado.

Neste sentido, Carrazza (2015) citando Pietro Virga ensina que o princípio da legalidade não se limita imposição da instituição do tributo através da lei, mas também impõe os limites da necessidade de constar na lei os elementos essenciais e de não poder afrontar direitos constitucionalmente garantidos. Acrescenta que “a lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coartar quaisquer arbitrariedades do Fisco” (CARRAZZA, 2015, p. 299).

Por derradeiro, e para demonstrar a relação do princípio da legalidade com a justiça fiscal, Maneira (1994, p.161) doutrina sobre a utilização do princípio da legalidade como ferramenta de proteção e indução da igualdade, afirmando que “num sistema econômico que faz opção pela economia de mercado, a legalidade e a não surpresa, além de oferecerem segurança jurídica, são, na qualidade de normas gerais, fundamentais para se garantir igualdade aos que disputam o mercado” (MANEIRA, 1994, p.161).

### **3 A DEMOCRACIA DELIBERATIVA HABERMASIANA E A PARTICIPAÇÃO POPULAR**

Habermas (2004) sustenta que existem três modelos normativos de democracia, apontando como tipificações ideais: democracia liberal, democracia republicana e democracia deliberativa. Inicia a abordagem de cada uma fazendo uma comparação entre a liberal e a republicana, utilizando como critérios para compará-las o conceito de “cidadão do Estado”, “pessoa do direito”, posteriormente faz um comparativo entre os três modelos de democracia a partir do processo político de formação da vontade.

Na oportunidade, destacamos que o referido autor sustenta que a diferença entre a liberal e a republicana “reside na compreensão do papel que cabe ao processo democrático” (Habermas, 2004, p. 277).

No presente trabalho não será aprofundado, mais bem trabalhado a diferenciação dos modelos apresentados por Habermas, considerando que o objeto central do presente trabalho é a democracia deliberativa, e como esta se relaciona com a justiça e mais especificamente a justiça fiscal.

Ao tratar da democracia deliberativa afirma que esta “baseia-se nas condições de comunicação sob as quais o processo político supõe-se capaz de alcançar resultados racionais, justamente por cumprir-se, em todo o seu alcance, de modo deliberativo” (HABERMAS, 2004, p.286).

Acrescenta o autor que a política deliberativa tem como pressuposto a diversidade de formas comunicativas, para a partir de um equilíbrio entre os interesses divergentes convergir para uma vontade comum.

Acerca da definição de democracia deliberativa Lubenow (2010), utilizando os ensinamentos de Habermas, leciona:

A concepção deliberativa da democracia considera a participação dos cidadãos nas deliberações e nas tomadas de decisão o elemento central da compreensão do processo democrático. Nesse sentido, focaliza os elementos formais e normativos, como a exigência do aumento da participação dos cidadãos nos processos de deliberação e decisão e o fomento de uma cultura política democrática. O procedimento da deliberação não é apenas uma etapa de discussão que antecede a tomada de decisão. Mais do que isso, ela tem o objetivo de justificar as decisões a partir de razões que todos poderiam aceitar. Esse é o procedimento deliberativo da razão pública: fornecer um espectro de razões que poderiam ser aceitas por todos os possíveis atingidos, ainda que nem todos compartilhem com o tema ou assunto em questão, ou com a mesma filosofia de vida. (Lubenow, 2010, p. 35)

Neste sentido, a democracia deliberativa proposta por Habermas pressupõe a participação dos cidadãos no processo de formação da vontade política e das decisões públicas, não sendo suficiente participar escolhendo seus representantes através das eleições.

Ocorre, que para que esse procedimento de deliberação e decisão só tem significado se estes cidadãos que participam sejam livres e em igualdade de condições.

Ademais, para haver democracia deliberativa estes cidadãos se comunicam por meio da argumentação racional, sendo necessário para tal a criação de espaços de diálogos. Habermas denomina estes espaços de diálogos de esfera pública.

Nesta perspectiva, “não pode Estado pensar, com a filosofia individualista da época da Revolução Francesa, em impor sua decisão unilateralmente de forma geral e abstrata, sem ouvir os destinatários visíveis e invisíveis da norma” (Oliveira, 2013, p. 13).

Na área tributária não seria diferente, devendo o cidadão participar e colaborar com o próprio estado num processo de discussão ocorrido em um espaço comum, entretanto hodiernamente não podemos vislumbrar esses espaços denominados de esferas públicas.

Oliveira corrobora com tal entendimento e inclusive destaca a necessidade da criação e valorização destes espaços de discussão.

O objetivo é fundamentar a necessidade de criação de novos instrumentos ou a valorização dos já existentes, de modo que manifestações populares, em perspectiva coletiva ou individual, possam ser levadas em consideração na condução das manifestações internas do poder público tributário. Com isso, queremos deixar consignado, também, que é preciso - além dessa criação e valorização - que os instrumentos eventualmente postos à disposição do cidadão se revelem efetivos. Ou seja, que as manifestações dos cidadãos sejam realmente levadas em consideração na justificativa de determinado atuar administrativo. (Oliveira, 2013, p. 13)

Neste passo, é necessário criar ou valorizar espaços onde o cidadão e o Estado possam discutir sobre questões que envolvem a seara tributária de forma que as manifestações dos cidadãos sejam consideradas nas decisões políticas, assim, por exemplo, seria necessária a criação de espaços para discutir a distribuição do encargo tributário entre os cidadãos.

Vale destacar, que existem críticas à relação entre a democracia deliberativa e a justiça, senão vejamos:

Do ponto de vista de valores e conceitos políticos a democracia está suscetível às preferências da vontade das maiorias. A justiça, pelo contrário, não aceita compromissos com as maiorias morais – visto que estas podem ser compostas por maiorias autoritárias ou anti-igualitárias. Não se trata, no âmbito da linguagem da justiça, de questões sobre preferências majoritárias, mas de questões sobre princípios. Sendo assim, justiça e democracia parecem conviver em uma relação de litígio no que diz respeito as suas fundamentações. (Sendretti, 2017, P. 8)

Entretanto o mesmo autor que apresenta a supracitada crítica evidência que pode a democracia deliberativa produzir políticas distributivas, existindo uma relação de complementariedade entre a democracia deliberativa e a justiça. Mas para a existência desta relação de complementariedade “dependeria de uma premissa fundamental: a de que poderia haver uma convergência entre as preferências majoritárias com algum senso de justiça ou de alguma concepção de justiça social” (Sendretti, 2017, p. 8).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o conceito de justiça fiscal pelo qual a carga tributária é distribuída de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, de acordo com a capacidade contributiva de cada um, de forma que tal distribuição permite que todos participem da construção do bem comum e consequentemente contribui para permanência da sociedade e do Estado.

O princípio da legalidade, apesar de não ser reconhecido por alguns autores, também é fundamental para a concretização da justiça fiscal considerando que todas as obrigações tributárias decorrem de lei, assim é a legislação que é responsável por determinar qual a carga tributária será suportada por cada indivíduo, ou seja, a legislação vai determinar como será a

distribuição da carga tributária. Ademais, a legalidade é importante instrumento para evitar abusos pelo Estado.

Ocorre, que apesar da possibilidade de participação do cidadão na manutenção da sociedade através da justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva esta participação só pode se efetivar no contexto da democracia deliberativa, através da criação e valorização de esferas públicas.

Por fim, constata-se que para a concretização da justiça fiscal é necessária a participação social, considerando que com a participação dos cidadãos na elaboração de leis tributárias, estes podem cobrar sua elaboração em consonância com os ditames da Justiça Fiscal.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Naiara Silveira. O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal. 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. Justiça distributiva e aplicação do direito. Porto Alegre: Fabris, 1998.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva. 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007. 2074

CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. Revista da Procuradoria Geral do Estado, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, jul./dez. 2015. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22152509-revista-pge-76-integra.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.



COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANTAS, Eric de Moraes e. Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrasfiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental. 165 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. de; ABRAHAM, M. (Org.). Tributação e justiça fiscal. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

GREGÓRIO, Argos. A capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HABERMAS, Jurgen. A Inclusão do Outro: Estudos de Teoria Política. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

LUBENOW, Jorge Adriano. Esfera pública e democracia deliberativa em Habermas. Modelo teórico e discursos críticos, in *Kriterion Revista de Filosofia*, vol. 51, nº 121. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0100-512X2010000100012](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-512X2010000100012).

Acesso em: 20 mar. 2024.

MALHEIROS, Carolina Rocha. A progressividade no impostos (os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) (perfil constitucional). 206 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MARCON, Giancarla Coelho Naccarati. Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro. 146 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, São Paulo, 2015.

MELLO, Elizabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS. 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional - Mestrado e Doutorado) - Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MORSCH, Natália de Azevedo. Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais. 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.



OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago de. A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por espaços de consenso. 144 f. Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Rio de Janeiro, 2013.

PERES, Eliane Lamarca Simões. Justiça fiscal e progressividade. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limitação à tributação no estado democrático de direito. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PORTO, Éderson Garin. A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

SENDRETTI, Lilian. Justiça, democracia e tributação: Uma discussão preliminar. Disponível em: <http://www.conferencias.fflch.usp.br/sdpscp/VIIsemDCP/paper/viewFile/1879/364>. Acesso em: 20 mar. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal, in Revista de Direito Tributário nº 70. São Paulo: Malheiros, S.d., p. 27-39.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.