

# **VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JOSÉ ANTONIO DE FARIA MARTOS**

**LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS**

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** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**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** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

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

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

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

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

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

Coordenadores: Francisco Nicolau Domingos; José Antonio de Faria Martos; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-997-1

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

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## **VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

### **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

---

#### **Apresentação**

É com grande satisfação que apresentamos o Grupo de Trabalho e Pesquisa (GT) de artigos denominado “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I” do VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI cujo evento foi realizado entre os dias 24 e 28 de junho de 2024, de forma telepresencial, com a temática “A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade”.

O Encontro foi promovido pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), Sociedade Científica do Direito no Brasil, com patrocínio da Faculdade de Direito de Franca e da Universidade UNIGRANRIO - Afya, e apoio do Portucalense Institute For Legal Research - IJP e da Facultad de Derecho da Universidad de la República Uruguay.

Os artigos apresentados revelaram pesquisas com temas atuais e inéditos, com propostas aptas e importantes para a contribuição do desenvolvimento do Direito no Brasil, em conexão com o tema central proposto para o evento.

Tivemos a honra de presenciar a exposição de trabalhos de discentes de graduação e pós-graduação oriundos de diversas universidades brasileiras, tanto de instituições públicas quanto privadas. Foram abordados temas dinâmicos, os quais merecem a devida atenção da comunidade científica, o que atesta o elevado grau de qualidade dos eventos promovidos pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito.

Dessa forma, o Grupo de Trabalho recebeu quinze artigos que discorrem sobre diversos aspectos do Direito Tributário e Financeiro. Cumpre-nos salientar que todos os trabalhos, de maneira direta ou indireta, abordaram a qualidade da prestação jurisdicional, bem como os avanços e desafios do Direito na contemporaneidade, tanto no contexto brasileiro quanto no mundial, ressaltando sua natureza transdisciplinar.

Foram apresentados os seguintes artigos científicos: A COFINS E O TEMA 67 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: DESAFIOS HERMENÊUTICOS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA ; A CONSENSUALIDADE NO ÂMBITO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA; A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA EM ABONOS SALARIAIS CONCEDIDOS A SERVIDORES PÚBLICOS; A REFORMA TRIBUTÁRIA DA PEC Nº 45/2019 COMO UM POSSÍVEL INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL; CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INCONVENIÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS NO BRASIL; DEMOCRACIA DELIBERATIVA HABERMASIANA: A CRIAÇÃO/VALORIZAÇÃO DE ESFERAS PÚBLICAS PARA A DISCUSSÃO EM TORNO DE TRIBUTAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL; DESAFIOS DO FEDERALISMO COOPERATIVO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS: PERDAS COM A LEI KANDIR, RESPONSABILIDADE FISCAL E O PAPEL DA AÇÃO POPULAR NA TUTELA DOS DIREITOS COLETIVOS; DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988; ENTRE O DESENVOLVIMENTO E A SUSTENTABILIDADE: O FUTURO DA ZONA FRANCA DE MANAUS NA REFORMA TRIBUTÁRIA; FINANCIAMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA DE EDUCAÇÃO: DO BRASIL COLÔNIA À PETRÓPOLIS, A CIDADE IMPERIAL; O CUSTO DOS DIREITOS, A TRIBUTAÇÃO E A INTERFERÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO NA EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS; O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO POLÍTICA PÚBLICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL; OS ROYALTIES MINERAIS COMO INSTRUMENTO DE MITIGAÇÃO DAS MUDANÇAS CLIMÁTICAS; POLÍTICA DE HABITAÇÃO X DÉFICIT HABITACIONAL: COMO ANDA A DESPESA PÚBLICA EM HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL EM BELÉM DO PARÁ?; UMA ANÁLISE DA REGULAMENTAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS NO BRASIL E NO MUNDO.

Os trabalhos apresentados suscitaram temas instigantes para os debates, e os textos reunidos demonstram discursos interdisciplinares importantes e reflexos das pesquisas conduzidas por estudiosos de várias regiões do Brasil. Importante acrescentar que o evento contou com a participação de professores de outros países como Portugal e Uruguai.

Neste ensejo, os organizadores registram sua homenagem e agradecimento a todos que contribuíram para esta louvável iniciativa do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI), das instituições parceiras e, em especial, aos autores que participaram desta coletânea, destacando-se pelo comprometimento e seriedade demonstrados nas pesquisas realizadas e na elaboração de textos de excelência.

Convida-se a uma leitura dos artigos apresentados, que de forma dinâmica e comprometida, promovem a formação de um pensamento crítico, possibilitando a construção de um Direito voltado à concretização dos preceitos insculpidos no Estado Democrático de Direito.

05 de julho de 2024.

Professor Doutor José Antonio de Faria Martos - Faculdade de Direito de Franca;

Professora Doutora Liane Francisca Hüning Pazinato – Universidade Federal do Rio Grande;

Professor Doutor Raymundo Juliano Feitosa -Universidade Católica de Pernambuco;

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos -Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

**DEMOCRACIA DELIBERATIVA HABERMASIANA: A CRIAÇÃO  
/VALORIZAÇÃO DE ESFERAS PÚBLICAS PARA A DISCUSSÃO EM TORNO DE  
TRIBUTAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL.**

**HABERMASIAN DELIBERATIVE DEMOCRACY: THE CREATION  
/VALORIZATION OF PUBLIC SPHERES FOR THE DISCUSSION AROUND  
TAXATION AND FISCAL JUSTICE.**

**Livio Augusto de Carvalho Santos <sup>1</sup>  
Manuela Saker Morais <sup>2</sup>**

**Resumo**

O presente artigo tem como objetivo o estudo da democracia deliberativa habermasiana, da justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva como instrumentos legitimadores da tributação. Surgindo a problemática: como a democracia deliberativa fortalece a participação popular sendo instrumento de consequentemente concretização da justiça fiscal. Portanto, o objetivo do presente artigo é demonstrar a necessidade de criação e valorização de esferas públicas para a discussão em torno de tributação de forma que a participação popular legitime a tributação. A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica e o método de abordagem foi o dedutivo. 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 estes podem cobrar sua elaboração em consonância com os ditames da Justiça Fiscal, sendo fundamental a criação de espaços comuns para essas discussões, em outras palavras, a criação de espaços públicos defendida pela democracia deliberativa permitem a participação dos cidadãos nas discussões para a elaboração de leis em conformidade com os ditames da Justiça Fiscal.

**Palavras-chave:** Democracia deliberativa habermasiana, Justiça fiscal, Participação popular, Capacidade contributiva, Legislação tributária

**Abstract/Resumen/Résumé**

This article aims to study Habermasian deliberative democracy, tax justice and the principle of ability to pay as legitimizing instruments of taxation. The problem arises: how deliberative democracy strengthens popular participation as an instrument for the consequent realization of fiscal justice. Therefore, the objective of this article is to demonstrate the need to create and value public spheres for the discussion around taxation so that popular participation legitimizes taxation. The research developed was qualitative, of the bibliographic

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Professor da Graduação da FAEPI e UNINASSAU. Professor convidado da Especialização. Advogado. Vice-Presidente da Subcomissão de Direito Tributário da OAB-PI

<sup>2</sup> Mestra em Direito da Unimar. Especialista em Direito Empresarial e Direito de Trânsito pela Faculdade Legale. Graduada em Administração e Direito pela CESVALE. Professora da Graduação FAEPI.

documentary type, and the method of approach was deductive. 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 laws they can demand their elaboration in line with the dictates of Tax Justice, being fundamental the creation of common spaces for these discussions, in other words, the creation of public spaces defended by deliberative democracy allow the participation of citizens in the discussions for the elaboration of laws in accordance with the dictates of the Tax Justice.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Habermasian deliberative democracy, Tax justice, Ability to contribute, Tax legislation, Popular participation

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação é a principal fonte de receita do Estado sendo fundamental para a manutenção de sua estrutura e a realização de suas atividades, incluindo-se os deveres constitucionais. Assim, e sem maiores aprofundamentos, podemos afirmar que a tributação tem como origem a própria origem do Estado.

Podemos observar, durante a evolução histórica do Estado que este sempre que necessitava de recursos exigia da sociedade, e caso fosse necessário até fazia uso da força para arrecadar os referidos tributos. Tal observação evidencia que a tributação decorre da soberania do Estado.

Vale destacar, que no atual Estado Democrático de Direito a tributação deve pautar-se nos ditames da justiça fiscal, sendo imperioso para sua concretização desta a aplica do princípio da capacidade contributiva.

Outro fato que deve ser ressaltado acerca da imposição da tributação pelo Estado é alteração da legislação tributária com majoração da carga tributária que sempre foi realizada sem qualquer participação do cidadão, mesmo afetando toda a sociedade. 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.

Este modelo de tributação, imposto pelo Estado e sem a participação do cidadão na sua formação, não é mais aceito pela sociedade, sendo inclusive um dos argumentos para a ineficiência para arrecadação, pois o consentimento colaboraria com a eficiência da arrecadação.

A supracitada participação do cidadão coaduna-se com a democracia deliberativa habermasiana. Ocorre, que em contrassenso a tal democracia deliberativa e a consequente participação social, não temos espaços de consenso para o cidadão e o Estado Fiscal dialogarem em torno da tributação.

Neste contexto, surge a problemática: como a democracia deliberativa permite a participação popular e consequentemente concretiza a justiça fiscal?

Portanto, o objetivo do presente artigo é demonstrar a necessidade de criação e valorização de esferas públicas para a discussão em torno de tributação de forma que a participação popular legitime a tributação.

Para o desenvolvimento do presente estudo, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: a relação entre a democracia deliberativa habermasiana e a justiça fiscal; o



exercício da cidadania a partir da justiça fiscal; e a aplicação do princípio da capacidade e a cidadania.

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

## **2 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, melhor 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)

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 evidencia 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).

### **3 A JUSTIÇA FISCAL E A CIDADANIA**

A priori faz-se necessário delimitar o conceito de justiça e partir desta delimitação definir o conceito de justiça fiscal. O termo justiça tem vários significados, a depender do contexto em que o termo é empregado. Assim, justiça pode ser ao mesmo tempo um órgão do Estado, uma maneira de avaliar o que é direito, princípio moral, um sentimento e sinônimo de igualdade.

Fernando Aurélio afirma que “a justiça tem múltiplas definições, com significados imprecisos” (ZILVETI, 2004, p. 51) e com o fito de compreender melhor o que seria justiça utiliza-se tanto de ensinamentos de filósofos, como Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino e Kant, quanto de ensinamentos de juristas, como Kelsen e Bobbio. Após a análise da contribuição dos filósofos e dos juristas conclui que além de um parâmetro para estabelecer critérios para definir uma ordem de conduta pessoal e coletiva, inclusive permitindo o convívio social, a justiça está associada à liberdade que inevitavelmente está ligada à igualdade, e depreendendo que “convém, então apurar o princípio da igualdade para melhor compreender a justiça” (ZILVETI, 2004, p. 66).

Ressalte-se, que os ensinamentos Aristotélicos foram de suma importância para esta conclusão, inclusive sendo imprescindível destacar que Zilveti (2004) apontou as tentativas de, a partir da teoria Aristotélica, estabelecer classes lógicas de justiças, sendo elas a justiça distributiva e a justiça reparadora.

Dutra (2010) inicia a conceituação de justiça vinculando a valores culturais religiosos e morais de uma determinada sociedade, evidenciando que muito embora existirem diversos conceitos a depender da época e da sociedade que hodiernamente num mundo globalizado é possível se pensar em um conceito mais uniforme em grande parcela dele.

Como visto acima, a justiça seria então um valor a ser perseguido por todas as sociedades, entretanto, segundo a visão de Dutra (2010), esse conceito atrelado a valores teria evoluído e deixaria de ser abstrato, passando a ser positivado em alguns ordenamentos jurídicos como princípio jurídico:

Destarte, a justiça nasce como um valor, mas com o passar do tempo acaba ganhando maior concretude e se transforma em um sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico de um dado Estado, e é a origem de diversos princípios jurídicos. (DUTRA, 2010, p.18)

Complementa a autora que desse princípio norteador do sistema jurídico derivam outros princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade.

Cumprir destacar, que ao tratar da definição de justiça não se pode olvidar da relação desta com o direito, servindo o direito como parâmetro para a realização da justiça, como leciona Pezzi (2011, p. 61):

O direito constitui o meio de ordenação racional de uma comunidade organizada. Para cumprir essa função ordenadora, ele estabelece regras e cria instituições. Assim, o direito é, simultaneamente medida material e forma de vida coletiva. Como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça.

Na mesma linha de pensamento, Porto (2016) afirma que todos os ramos do direito almejam promover o valor da justiça, não sendo diferente o direito tributário, que também buscaria promover o valor da justiça. Aliás, quando o direito tributário regula a atividade tributária de forma a o valor da justiça ele estaria promovendo a justiça fiscal.

Após apresentar a relação entre justiça e direito, Pezzi (2011) explica que a justiça não é uniforme para todo o direito existindo critérios diferentes a depender do ramo do direito, ou seja, em cada ramo do direito foram eleitos critérios distintos para a realização da justiça. No caso particular do direito tributário estes critérios estão vinculados aos princípios, principalmente ao da igualdade e da capacidade contributiva.

A partir disto, podemos concluir que a justiça fiscal é uma espécie autônoma de justiça, dotada de critérios próprios.

Neste sentido, Menescal leciona que muito embora seja autônoma a justiça fiscal é a realização da justiça social na seara tributária, senão vejamos:

A consagração da Justiça Fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade. (MENESCAL, 2007, p. 38)

Na oportunidade, Pezzi (2011) delinea os contornos de justiça social a partir da superação das injustiças na repartição da renda, de forma a disseminar o bem-estar entre a sociedade.

Assim, a justiça tributária está intimamente ligada com a justiça social, considerando que com a concretização da justiça fiscal permitiria a concretização da justiça social, pois com a justiça fiscal o ônus tributário é distribuído adequadamente entre os indivíduos da sociedade, acarretando na redistribuição da renda e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais.

Neste sentido, a justiça fiscal e a justiça social pertenceriam à classe lógica de justiça distributiva, que nas palavras de Plauto Faraco “diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade” (AZEVEDO, 1998, p. 7).

Convergindo com tal pensamento, argumenta Mello (2013, p. 41), citando José Luis Saldanha Sanches, que justiça fiscal é sinônima de justiça tributária e de justiça distributiva:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. (MELLO, 2013, p. 41)

Torres (S.d.) afirma que a distribuição de rendas e a garantia do mínimo existencial são meios de realização da justiça social. Logo, diante da relação existente entre a justiça social e a justiça fiscal, podemos concluir que a garantia do mínimo existencial também deve ser considerada na concretização da justiça fiscal.

Corroborando com o a ideia de haver uma relação entre a garantia do mínimo existencial e a concretização da justiça fiscal, Peres utilizando dos ensinamentos de Torres leciona:

Para tratar da questão da justiça fiscal, além do exame dos elementos apontados, é importante observar a questão do mínimo existencial, incluída na problemática da liberdade. Para uma existência humana digna, o cidadão tem direito a satisfazer suas necessidades mínimas. Esse direito está ligado às condições iniciais de liberdade tema dos direitos fundamentais ou direitos humanos, e está em íntimo contato com a justiça fiscal. (PERES, 2013, p. 66)

Defende Conti (1997) que a justiça fiscal tem como principal fundamento a equidade, afirmando que “a justiça fiscal passa a ser aquela fundada na equidade; atingir-se-ia a justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes” (CONTI, 1997, p.12).

Portanto, tanto a justiça fiscal quanto a justiça social buscam uma igualdade formal entre indivíduos de uma sociedade e para tanto se faz necessário a redistribuição de renda. A partir desta ótica, a justiça fiscal e a justiça social teriam como fundamentos a equidade e a redistribuição de renda.

Voltando a obra de Pezzi, a autora afirma que a justiça fiscal pode ser entendida nos sentidos sintático, semântico e pragmático:

O primeiro, reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal atua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo com o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito. (PEZZI, 2011, p.65)

Além disso, a justiça fiscal seria tanto um princípio estruturante do direito tributário, de onde emanam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e do não confisco, bem como, critério para a interpretação da norma no momento de sua aplicação do caso concreto.

Aliás, segundo Giotti (2014) a justiça fiscal deve ser verificada na elaboração das leis, na interpretação durante a aplicação da lei e após a aplicação da lei com a concretização do direito no caso concreto avaliando se a carga tributária é sustentável segundo os critérios da

intensidade da carga tributária para os contribuintes e quanto as reais necessidades das receitas públicas.

A partir disto, podemos concluir que o sistema tributário deve nortear-se pela justiça fiscal de modo a balancear os deveres e direitos dos indivíduos, ou seja, de modo que o dever de recolher os tributos seja distribuído de forma equânime entre os indivíduos respeitado o direito à propriedade, a igualdade e a capacidade contributiva de cada um.

Por esse ângulo, considerando o dever de pagar tributo como requisito para o exercício da cidadania, a justiça fiscal é imprescindível. Diante dessa ilação resta então as seguintes dúvidas: é admissível criar requisitos para o exercício da cidadania? O dever de pagar tributos pode ser eleito como requisito para o exercício da cidadania?

Segundo Dallari, citado por Peres (2013, p. 67),

Retomando a noção de cidadania, recorda-se que sua aquisição depende das condições fixadas pelo próprio Estado, podendo ocorrer tanto pelo simples fato do nascimento em determinadas circunstâncias, como pelo atendimento a certos pressupostos que o estado estabelece.

Portanto, a condição de cidadão está atrelada a direitos e deveres, de modo que a cidadania pressupõe o cumprimento de deveres, podendo o Estado fixar requisitos para o exercício da cidadania.

Resta-nos analisar se o dever de pagar tributo pode ser considerado requisito para o exercício da cidadania. Para responder a tal questionamento Morsch leciona:

Com efeito, é através de critérios de justiça fiscal que se pode vislumbrar a forma mais correta de contribuição do indivíduo para a preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Desse modo, pode-se dizer que, atendida a justiça fiscal, a tributação ultrapassa o simples sentido de entrega de dinheiro ao Estado para financiamento de suas despesas. A tributação passa a inserir-se, então, no próprio núcleo essencial da cidadania, através do qual o próprio cidadão adquire esta condição, na medida em que contribui livre e isonomicamente para a manutenção de sua liberdade e igualdade. (MORSCH, 2006, p. 28)

Destarte, o tributo situa-se como dever do cidadão, sendo requisito para o exercício da cidadania. Por outro lado, ao pagar o tributo surge o direito do cidadão de exigir que o Estado cumpra com o seu papel.

Assim, inegavelmente o dever de pagar o tributo é requisito para o exercício da cidadania.

#### **4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O EXERCÍCIO DA CIDADANIA**

Como dito alhures, inegavelmente o dever de pagar o tributo é requisito para o exercício da cidadania. No entanto, tal requisito somente poderá ser cumprido se a tributação cumprir com os ditames da justiça fiscal, assim como a tributação somente poderá ser exigida em conformidade com a capacidade contributiva.

Vale ressaltar, que a justiça fiscal e a capacidade contributiva são indissociáveis, já que a justiça fiscal é concretizada através da capacidade contributiva.

Neste sentido, Conti (1997) sustenta 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.

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.



Portanto, conforme a autora o princípio da capacidade contributiva é o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tributária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos. Em outras palavras, no momento de legislar par instituir ou majorar um tributo, graduando segundo a capacidade econômica, deve ser adotado um critério de diferenciação. Entretanto, Azevedo (2013) afirma que só haverá justiça fiscal ao escolher o critério de diferenciação deverá se o tratamento diferenciado estiver em conformidades com as diretrizes da Constituição Federal.

Diante do acima exposto fica claro que a capacidade contributiva é a medida para a justiça fiscal. Por oportuno, destacamos que segundo Porto (2016, p. 97), citando Tipke, “a avaliação da capacidade contributiva, como medida da tributação, impõe a preservação de um mínimo existencial, partindo-se da premissa de que assegurar a existência digna é compromisso estatal”.

Não podemos nos olvidar da proteção à propriedade, que proíbe a tributação excessiva ao ponto de configurar o confisco, devendo também ser considerada a vedação do confisco na graduação do tributo, ou seja, o confisco assim como o mínimo existencial é um parâmetro para a capacidade contributiva. Porto corrobora com o entendimento de que o não confisco está relacionado com a capacidade contributiva.

“Por outro lado, mesmo que observada a proteção do mínimo vital, não se pode admitir que a tributação seja graduada num patamar que imponha restrição ao direito de propriedade, livre iniciativa e até mesmo à liberdade. Nesse sentido, além de um limite mínimo, a tributação possui um limite máximo, calcada na ideia de vedação de confisco.” (PORTO, 2016, p. 97)

Trilhando essa faixa, para que a tributação seja considerada justa, dentro das diretrizes da capacidade contributiva, é necessário que a capacidade contributiva não ultrapasse os limites do mínimo existencial e do não confisco.

Por fim, Ricardo Lobo Torres, citado por Gregório (2011, p. 61), “a capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Por outro lado, mesmo reconhecendo a importância do princípio da capacidade contributiva Baptista faz uma crítica à eficácia do princípio alegando que “o sistema tributário brasileiro assenta-se na regressividade, ou seja, aqueles que têm menor capacidade contributiva é que arcam com a maior carga tributária”. (BAPTISTA, 2007, p. 129). Afirma

ainda que a eficácia depende do grau de desenvolvimento do povo, trazendo a lição de Hugo de Brito Machado:

A eficácia do princípio da capacidade contributiva, como eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos. (BAPTISTA, 2007, p. 130)

Outra crítica de Baptista (2007) é quanto à avaliação da capacidade econômica de contribuir na distribuição dos encargos tributários a cada, não devendo essa avaliação se resumir apenas nos bens patrimoniais do indivíduo, mas também deve considerar suas condições pessoais, tais como: “estado civil, saúde, os encargos de família, inclusive a origem das rendas para efeitos de imposições diferenciadas, conforme resulte apenas do trabalho, do emprego de capitais ou de combinação de ambos” (BAPTISTA, 2007, p. 130).

Vale destacar, que mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva Baptista não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal, ao contrário, vai além, afirmando que além de justiça fiscal é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva.

Segundo Baptista (2007, p. 130) “tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados”. Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Vale destacar, que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada respeitando a capacidade contributiva é necessário a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social.

Nessa mesma linha, Baptista dispõe:

Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar a sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e melhora da vida delas redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.

A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção de consumo) e imateriais (acesso a cultura, educação e lazer). (BAPTISTA, 2007, p. 131)

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatarola anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria da justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica, porém, posteriormente, concretizaria a justiça social permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

## **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 conseqüentemente contribui para permanência da sociedade e do Estado. Desta forma, é possível inferir que tanto a justiça fiscal quanto o princípio da capacidade contributiva podem ser interpretados como instrumento para o exercício da cidadania.

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.

Neste contexto, para a concretização da justiça fiscal é necessária a participação social, considerando que é fundamental a criação de espaços comuns para discussão, com a participação dos cidadãos na elaboração de leis em consonância com os ditames da Justiça Fiscal. Ademais, nesta linha de pensamento as decisões políticas só têm legitimidade no processo de formação da vontade política for promovida a participação social.

Assim, de um lado a justiça fiscal e a capacidade contributiva permitem que o indivíduo participe da construção do bem comum, sendo verdadeiros instrumentos do exercício da cidadania, e de outro lado para a concretização da justiça fiscal e da capacidade contributiva somente são concretizados em conformidade com os ditames legais, surgindo a importância da participação da população nas discussões e elaborações das legislações uma vez que podem cobrar que o legislador siga essa diretriz.

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 estes podem cobrar sua elaboração em consonância com os ditames da Justiça Fiscal, sendo fundamental a criação de espaços comuns para essas discussões.

## **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.

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 extrafiscais 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/sdpsep/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.