

O CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DE SÃO PAULO: UMA ANÁLISE DA PARTICIPAÇÃO E DA CIDADANIA FISCAL NO MODELO DE PARTILHA DE PODER

THE MUNICIPAL TAX COUNCIL OF SÃO PAULO:
AN ANALYSIS OF PARTICIPATION AND FISCAL
CITIZENSHIP IN THE POWER-SHARING MODEL

EL CONSEJO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DE SÃO
PAULO: UN ANÁLISIS DE LA PARTICIPACIÓN Y DE LA
CIUDADANÍA FISCAL EN EL MODELO DE
DISTRIBUCIÓN DEL PODER

¹ Professor de Direito Tributário, Financeiro e Econômico na Universidade Estadual Paulista - UNESP, Professor Permanente do PPGDireito da Unesp/Franca, Líder do Grupo de Pesquisa sobre Tributação, Cidadania e Desenvolvimento – NETCD.

² Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade Estadual Paulista - UNESP. Pesquisador no Núcleo de Estudos e Pesquisa em Tributação, Cidadania e Desenvolvimento – NETCD.

³ Professora do PPGD-Unimar; Pós-Doutoranda em Direito pela UENP-Jacarezinho; Mestre em Economia pela PUC-SP; Graduada em Economia - UNESP-Araraquara; Conselheira do CORECON-SP -Conselho Regional de Economia (2025-2027).

* Autor correspondente: Marisa Rossignoli.
E-mail: mrossignoli@unimar.br

Bruno Bastos de Oliveira¹ 

Gianluca Contiero Murari² 

Marisa Rossignoli^{3*} 

SUMÁRIO: *Introdução, 2. Cidadania Tributária, 3. Instituições Participativas e Desenhos de Partilha de Poder, 4. O Conselho Municipal de Tributos de São Paulo como instituição participativa e de partilha de poder, Considerações Finais, Referências.*

RESUMO: O presente estudo analisa o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo como uma instituição participativa no modelo de partilha de poder, investigando sua contribuição para a cidadania fiscal. Baseando-se no método dedutivo e na pesquisa bibliográfica e documental, mediante referenciais teóricos sobre instituições participativas e cidadania fiscal, examina-se o caráter paritário do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo e seu papel como instância final de julgamento tributário no município. A pesquisa revela que, embora o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo seja um avanço para a cidadania fiscal ao permitir a participação da sociedade civil, sua estrutura ainda é marcada por assimetrias de poder e informações, limitando a atuação efetiva dos representantes civis. Apesar disso, o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo desempenha um papel relevante na função redistributiva da tributação e na padronização de procedimentos, contribuindo para a observância de direitos fundamentais dos contribuintes. Conclui-se que, embora seja uma importante instituição participativa, o Conselho Municipal de Tributos de São Paulo apresenta espaço para aprimoramentos, justificando estudos futuros sobre sua atuação e impacto no fortalecimento da cidadania fiscal.

Recebido em: 08/04/2025

Aceito em: 21/01/2026

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença Creative Commons Attribution

(<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.



PALAVRAS-CHAVE: Instituições Participativas. Cidadania Fiscal. Partilha de Poder. Conselho Municipal de Tributos. Direito Tributário.

ABSTRACT: This study analyzes the Municipal Tax Council (CMT) of São Paulo as a participatory institution within the power-sharing model, investigating its contribution to fiscal citizenship. Based on theoretical frameworks on participatory institutions and fiscal citizenship, the research examines the CMT's parity structure and its role as the final administrative tax judgment body in the municipality. The findings reveal that, although the CMT represents progress for fiscal citizenship by enabling civil society participation, its structure remains marked by power and information asymmetries, which limit the effective action of civil representatives. Nevertheless, the CMT plays a relevant role in the redistributive function of taxation and in standardizing procedures, contributing to the safeguarding of taxpayers' fundamental rights. It is concluded that, while the CMT is an important participatory institution, there is room for improvement, justifying future studies on its performance and impact on strengthening fiscal citizenship.

KEYWORDS: Participatory institutions. Fiscal citizenship. Power-sharing. Municipal Tax Council. Tax Law.

RESUMEN: El presente estudio analiza el Consejo Municipal de Tributos de São Paulo como una institución participativa dentro del modelo de distribución del poder, investigando su contribución a la ciudadanía fiscal. Basándose en el método deductivo y en la investigación bibliográfica y documental, a partir de marcos teóricos sobre instituciones participativas y ciudadanía fiscal, se examina el carácter paritario del Consejo Municipal de Tributos de São Paulo y su papel como instancia final de juicio tributario en el municipio. La investigación revela que, aunque el Consejo Municipal de Tributos de São Paulo representa un avance para la ciudadanía fiscal al permitir la participación de la sociedad civil, su estructura aún está marcada por asimetrías de poder e información, lo que limita la actuación efectiva de los representantes civiles. A pesar de ello, el Consejo Municipal de Tributos de São Paulo desempeña un papel relevante en la función redistributiva de la tributación y en la estandarización de procedimientos, contribuyendo al respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Se concluye que, aunque es una importante institución participativa, el Consejo Municipal de Tributos de São Paulo presenta margen para mejoras, lo que justifica estudios futuros sobre su actuación e impacto en el fortalecimiento de la ciudadanía fiscal.

PALABRAS CLAVE: Instituciones Participativas. Ciudadanía Fiscal. Distribución del Poder. Consejo Municipal de Tributos. Derecho Tributario.

INTRODUÇÃO

As instituições participativas tornaram-se uma realidade no Brasil, especialmente após a promulgação da Constituição de 1988. Essas instituições podem adotar diferentes desenhos institucionais, como os modelos de cima para baixo, de ratificação pública e de partilha de poder, sendo este último o foco do presente estudo.

A cidadania fiscal, enquanto categoria específica de cidadania, vai além da garantia de direitos civis, sociais e políticos. Ela enfatiza a participação ativa dos cidadãos nos processos de formulação, aplicação e interpretação de normas tributárias. Entretanto, o direito tributário brasileiro é caracterizado por uma assimetria de informações, que limita o acesso dos contribuintes a debates públicos e políticos sobre tributação — tema fundamental para o sucesso na formulação e implementação de políticas públicas promotoras de direitos fundamentais.

Diante desse cenário, este artigo investiga a possibilidade de aplicação do desenho institucional de partilha de poder e das instituições participativas no âmbito do direito tributário, com o objetivo de intensificar a participação da sociedade civil nesse campo. A pesquisa busca responder à seguinte questão: “O Conselho Municipal de Tributos de São Paulo é uma instituição participativa capaz de promover a cidadania fiscal?”

O objetivo geral do estudo é analisar a relação entre o Conselho Municipal de Tributos, como instituição participativa, e a cidadania fiscal. Para isso, o trabalho examina os conceitos de participação e instituições participativas a partir do modelo de partilha de poder, investiga o conceito de cidadania fiscal e analisa o enquadramento do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo como instituição participativa, bem como seus efeitos para a promoção da cidadania fiscal.

A metodologia empregada é de natureza dedutiva, utilizando técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. As principais referências incluem Leonardo Avritzer, para o referencial teórico sobre instituições participativas, e Laura Campedelli, Pedro Júlio Salles D'Araújo e José Casalta Nabais, para a fundamentação sobre cidadania fiscal. Além disso, serão analisados documentos oficiais relacionados à legislação do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

Este trabalho pretende contribuir para as discussões acerca da cidadania fiscal e da participação dos contribuintes, além de fomentar a relação entre instituições participativas e tributação. O enfoque no desenho institucional de partilha de poder busca preencher uma lacuna nos debates contemporâneos, que frequentemente privilegiam os processos de ratificação e os modelos de cima para baixo.

2. CIDADANIA TRIBUTÁRIA

O conceito de cidadania tem relação com o pertencimento a uma comunidade, na qual os indivíduos possuem direitos e deveres¹. Porém, conceituar de forma adequada os termos “cidadão” e

¹ FERREIRA, Gabriela Nunes; FERNANDES, Maria Fernanda Lombardi. Cidadão e Cidadania. In: GIOVANNI, Geraldo Di; NOGUEIRA, Marco Aurélio (Org.). **Dicionário de Políticas Públicas**. v. 2. São Paulo: Fundap – Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2013.

“cidadania” é uma tarefa árdua e que constitui o centro do debate de diversas áreas do conhecimento desde a antiguidade. Os diferentes contextos históricos, sociais e políticos influenciam as definições de cidadania.

Na antiguidade, a cidadania estava associada com a participação nas decisões relativas à cidade, restritas a um grupo muito exclusivo de homens livres². Trata-se de uma concepção ativa de cidadania, que excluía estrangeiros, mulheres e escravizados.

No início da Era moderna, com o advento da escola contratualista, emerge a ideia dos direitos dos homens em decorrência de um contrato firmado entre os cidadãos e o Estado³. Com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a ideia de que o Estado deve garantir os direitos que são atribuídos aos cidadãos, constituindo uma relação de reciprocidade, fortaleceu-se.

Para Marshall, na perspectiva moderna de cidadania, com base nos acontecimentos históricos britânicos, a cidadania tem relação com os direitos de três gerações, os civis, oriundos das conquistas do século XVIII, intimamente relacionado com a liberdade individual, os políticos, oriundos das conquistas relacionadas com a participação política, e os sociais, que montam ao século XX, associado às condições de vida⁴.

O autor define que a capacidade de exercer tais direitos no seio de um Estado, vinculando o cidadão ao Estado mediante a estrutura jurídica de direitos e deveres fixados na constituição e na legislação, observando a concepção de igualdade no exercício dos referidos direitos entre os cidadãos.

Posteriormente, a obra de Karl Marx critica a instrumentalização da cidadania e aponta que não basta a vinculação de um cidadão a um Estado para concluir-se pela existência de uma cidadania plena, e, pelo contrário, que a igualdade e a liberdade consistiram em uma ficção jurídica que oculta a realidade da luta de classes⁵.

O conceito de cidadania ganhou importantes contribuições no século XX, na qual adquiriu contornos relacionados com o desenvolvimento e a necessidade de poder gozar das chamadas condições, conforme proposta pela obra de Amartya Sen, que verificava a contradição de um mundo em desenvolvimento, porém repleto de pobreza e de pessoas com condições e liberdades distintas⁶.

Já no contexto brasileiro, a obra de José Murilo de Carvalho confirma a ideia de que a conceituação de cidadania depende do contexto em que é analisada. Diferentemente da realidade britânica, a construção do ideário de cidadania envolveu menos conquistas e mais concessões do Estado à população, razão pela qual a tese de Marshall não se aplica integralmente no Brasil.

Na realidade brasileira, os direitos sociais foram mais relevantes que os civis e políticos e não se verifica a cronologia do surgimento dos direitos como vista na experiência britânica, porém, o autor concorda com a ideia de que a cidadania está intimamente ligada com o pertencimento ao Estado e à nação⁷.

Carvalho interpreta que faltava, nos primórdios da independência do Brasil, um sentimento de organização social e de identidades locais, tendo sido evidenciado apenas a partir da guerra do Paraguai⁸.

² COSTA, Maria Izabel Sanches., IANNI, Aurea Maria Zöllner. **Individualização, cidadania e inclusão na sociedade contemporânea: uma análise teórica** [online]. São Bernardo do Campo, SP: Editora UFABC, 2018, 122 p. ISBN: 978-85-68576-95-3. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788568576953>. Acesso em 15 out. 2024.

³ COSTA, Maria Izabel Sanches., IANNI, Aurea Maria Zöllner. **Individualização, cidadania e inclusão na sociedade contemporânea: uma análise teórica** [online]. São Bernardo do Campo, SP: Editora UFABC, 2018, 122 p. ISBN: 978-85-68576-95-3. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788568576953>. Acesso em 15 out. 2024.

⁴ MARSHALL, Thomas. **Cidadania, classes e status**. Rio de Janeiro: Zahar, 1967.

⁵ MARX, Karl. **Crítica à filosofia de direito de Hegel**. Tradução Rubens Enderle e Leonardo de Deus. São Paulo: Boitempo, 2005.

⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

⁷ CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 28 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira: 2023.

⁸ Ibidem.

Tal situação gerava um contexto de ausência do exercício de direitos civis e políticos pelos cidadãos e, por consequência, de direitos sociais praticamente inexistentes.

A realidade nacional viu emergir importantes direitos sociais, em prejuízo dos direitos civis e políticos, em regimes autoritários, como por exemplo, na chamada Era Vargas, obtidos mediante concessões estatais e não pela luta organizada da sociedade em busca de direitos, o que resultou em um cenário de baixa participação política⁹.

Durante o regime militar, contudo, os poucos avanços em matéria de direitos civis e políticos obtidos após a percepção, por parte dos governantes seguintes a Getúlio Vargas, foram objeto de inúmeros retrocessos, especialmente no que diz respeito aos ainda incipientes direitos cívicos e políticos do povo brasileiro¹⁰.

O regime ditatorial, ao terminar, viu emergir uma nova forma de reivindicação pelo povo brasileiro que passaria a buscar seus direitos sociais. No período democrático que sucedeu a ditadura, retrocessos em matéria de direitos civis foram superados, houve um aumento na participação política, porém, a desigualdade social seguiu sendo uma marca da nação brasileira.

Embora não haja, como pontuado por Schwarcz e Botelho¹¹, uma definição que esgote o complexo conceito de cidadania, é possível visualizar a cidadania como um conjunto de direitos e de deveres que deles decorrem, formalizados pela estrutura dos Estados-Nação e que, dentro de um determinado contexto histórico, regulam a relação do povo com o Estado.

Pode-se vislumbrar a cidadania fiscal como esta miríade de direitos e deveres relacionados com a tributação ou por ela impactados, dentro do contexto de um Estado e sua população. No aspecto dos direitos civis, a cidadania fiscal reflete a legítima expectativa ao devido processo legal e legislativo na instituição e aplicação das normas tributárias¹².

Esta legítima expectativa tem relação com a necessidade e a capacidade de participação política do contribuinte nas questões relacionadas com a tributação e com o financiamento das políticas públicas. Pedro Júlio Salles D'Araújo postula que o contribuinte não consegue sequer formular demandas no que diz respeito às políticas fiscais¹³.

A cidadania fiscal também aparece na literatura relacionada com a participação política do contribuinte no que diz respeito às políticas fiscais na obra de Liam Murphy e Thomas Nagel, os autores identificaram que apesar de constar no debate político, a densidade das discussões a respeito das políticas fiscais é muito baixa¹⁴.

O exercício da cidadania fiscal é limitado, por sua vez, pela complexidade dos debates tributários e pela assimetria de informações a respeito da aplicação do direito tributário e sua interpretação. Trata-se, em verdade,

⁹ Ibidem.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ SCHWARCZ, Lília; BOTELHO, André. Introdução – Cidadania e direitos: aproximações e relações. In SCHWARCZ, Lília; BOTELHO, André. **Cidadania, um projeto em construção**. São Paulo: Claro Enigma, 2012.

¹² CAMPEDELLI, Laura Romano. **Cidadania fiscal como novo paradigma para o debate sobre tributação no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023**. 2024. 194 f. Orientador: José Garcez Ghirardi. Co-orientador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Tese (doutorado) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. 2024.

¹³ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Salles. **Entre a Transparência e a Ilusão: A Regressividade Cognitiva da Matriz Tributária Brasileira**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo Faculdade de Direito – SP. 2021.

¹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

de um problema cultural oriundo de um ciclo vicioso¹⁵. Esta teoria permite interpretar a cidadania fiscal como o direito que os contribuintes possuem de acessar as informações interessantes para o debate tributário.

Na visão de Casalta Nabais, a cidadania fiscal tem relação direta com a finalidade redistributiva da tributação que tem por intenção efetivar direitos sociais, em essência, a cidadania fiscal tem relação com o êxito nas políticas públicas e na redução das desigualdades por meio da tributação adequada¹⁶.

Ainda, é possível evidenciar na doutrina uma terceira corrente para a cidadania fiscal que a relaciona com o respeito às garantias individuais e direitos dos contribuintes no âmbito da tributação, voltada a uma perspectiva formal e de procedimentos que devem ser observados pela administração tributária.

Apesar de ser um tema, assim como a cidadania política ou social, que depende do contexto e varia de autor para autor, a cidadania fiscal engloba o exercício dos direitos civis, políticos e sociais pelos contribuintes e pressupõe a existência de informações adequadas para que, além de participarem efetivamente do debate político-tributário, possam conhecer seus direitos e fiscalizar a legalidade da tributação e da sua interpretação.

3. INSTITUIÇÕES PARTICIPATIVAS E DESENHOS DE PARTILHA DE PODER

Os desenhos institucionais participativos ganham força a partir da crítica à teoria democrática da segunda metade do século XX, que deixava de reconhecer as instituições participativas como formal ou legalmente constituídas e por não abranger as práticas participativas, perpetrando a separação entre institucionalização e participação¹⁷.

Avritzer inova ao conceituar instituições participativas como aquelas em que os cidadãos e associações da sociedade civil são incorporados nas deliberações políticas¹⁸. O autor ainda diferencia três formas que as instituições participativas podem tomar: o desenho participativo de cima para baixo, do qual o orçamento participativo é a principal amostra; o processo de partilha de poder, que será objeto detalhado desta seção; e o processo de ratificação pública.

Interessa para os fins do presente artigo a instituição participativa denominada de processo de partilha de poder, ou desenho institucional de partilha de poder. Trata-se da instituição constituída para participação simultânea de atores da sociedade civil e atores estatais na tomada de decisões¹⁹.

O modelo da partilha de poder depende da vontade política do governo conjuntamente com a ocorrência de uma forte organização da sociedade civil e seu principal exemplo são os conselhos gestores

¹⁵ CAMPEDELLI, Laura Romano. **Cidadania fiscal como novo paradigma para o debate sobre tributação no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023**. 2024. 194 f. Orientador: José Garcez Ghirardi. Co-orientador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Tese (doutorado) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. 2024.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁷ AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião Pública**, v. 14, n. 1, p. 43–64, jun. 2008.

¹⁸ AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião Pública**, v. 14, n. 1, p. 43–64, jun. 2008 *apud* AVRITZER, Leonardo. **Participatory Institutions in Democratic Brazil**. Baltimore: John Hopkins University Press, 2009.

¹⁹ AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião Pública**, v. 14, n. 1, p. 43–64, jun. 2008. p. 46

de políticas públicas, que permitem que a deliberação ultrapasse o momento das eleições e permita a inclusão da sociedade civil na esfera pública e política.

É importante destacar que o paradigma representativo não pretende romper com a democracia representativa, porém, assume um papel complementar na esfera pública de deliberação²⁰. A democracia participativa pretende que o cidadão tenha um papel mais ativo e participe da tomada das decisões que lhes afetem²¹.

A participação se dá em um contexto em que os cidadãos não se sentem necessariamente representados pelas decisões dos representantes eleitos e anseiam por maior, este foi o próprio contexto do advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, marcada pela mobilização social e pela participação social.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 além de propor aspectos materiais relacionados à dignidade da vida humana, tem o papel de incitar a participação popular na construção da sociedade e na solução dos problemas democráticos relacionados com a efetivação de direitos e garantias fundamentais de forma coletiva²².

A Constituição da República Federativa do Brasil, documento de caráter democrático e que abarca, entre outras formas de exercício da cidadania, a democracia participativa²³, razão pela qual se pode falar no resgate da democracia participativa como mecanismo paralelo à democracia representativa.

É neste momento histórico que ganham força os conselhos gestores de políticas públicas, principal forma de apresentação do desenho instituição de partilha de poder, que podem ser constituídos para deliberação nas mais diversas áreas, como por exemplo, saúde, segurança, educação, entre outros²⁴.

No Brasil, a maior parte das instituições participativas surge por iniciativa dos atores políticos, sobretudo, de partidos políticos que incorporam na esfera pública concepções de participação que estão na raiz dos seus processos de formação²⁵. A relação entre a sociedade civil e a chamada sociedade política é o que permite quebrar regras antigas e substituí-las por novas, a exemplo do desenho participativo.

A criação dos conselhos gestores, impulsionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inspirou-se em modelos importados da Europa e sua expansão se deu, sobretudo, como requisito para o repasse de recursos para áreas estratégicas de políticas públicas²⁶.

O histórico deste modelo de desenho institucional participativo remonta aos conselhos de saúde na cidade de São Paulo, criados em 1989, composto por representantes das regiões e das associações da sociedade civil, possuindo atribuições deliberativas e normativas²⁷.

²⁰ VIEIRA, Reginaldo de Souza. **A Cidadania na República participativa**: Pressupostos para a articulação de um novo paradigma jurídico e político para os conselhos de saúde. 2013. 540f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, Santa Catarina, 2013.

²¹ PAGANINI, Juliana; STEFANO FILHO, Mario Di. A cidadania participativa na política tributária: uma análise da participação social no Conselho Municipal de tributos da cidade de São Paulo. **Cadernos de Direito Actual**, [S. l.], n. 16, p. 384–398, 2021. Disponível em: <https://cadernosdedereitoactual.es/index.php/cadernos/article/view/719>. Acesso em: 21 jan. 2025.

²² STRECK, Lênio Luiz.; MORAIS, José Luis B. de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 6. ed Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2012.

²³ *Ibidem*.

²⁴ SIPIONI, Marcelo Eliseu; SILVA, Marta Zorzal e. Reflexões e interpretações sobre a participação e a representação em conselhos gestores de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, v. 21, n. 46, p. 147–158, jun. 2013.

²⁵ ROMÃO, Wagner de Melo. Entre a sociedade civil e a sociedade política. **Novos estudos CEBRAP**, n. 87, p. 199–206, jul. 2010.

²⁶ SOUZA, Clóvis Henrique Leite de. **Partilha de poder decisório em processos participativos nacionais**. 2008. 156 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciência Política)-Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

²⁷ AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião Pública**, v. 14, n. 1, p. 43–64, jun. 2008.

O sucesso ou não, do desenho institucional escolhido, dependerá não somente do desenho propriamente dito, mas também, da organização da sociedade civil e da vontade política de implementar os referidos desenhos participativos²⁸. Nesse sentido, o caso do conselho de saúde de São Paulo ilustra bem: quando o setor político tentou modificar a estrutura de representação da sociedade civil, os representantes da sociedade civil tiveram que se organizar para alterar o estatuto do conselho e qualificar adequadamente o conceito de representação da sociedade civil²⁹.

Avritzer interpreta que os desenhos de partilha tem maior capacidade de democratizar e que, caso a sociedade civil seja forte e organizada, pode constituir a maior resistência a tentativas por parte dos atores políticos de retirar poderes da instância participativa, sendo mais independentes do sistema político do que os modelos de baixo para cima³⁰.

Os conselhos permitem que os representantes da sociedade civil participem mais ativamente da fiscalização e gestão das políticas públicas, de modo a expressar e influenciar suas preferências e a alocação dos recursos repassados, acompanhando-os do momento do repasse até o momento da efetiva aplicação³¹.

Os modelos de partilha de poder podem assumir uma função deliberativa ou consultiva, e a forma de indicação dos representantes da sociedade civil pode variar, desde casos de indicação direta pelo chefe do poder executivo, até casos em que são escolhidos entre os próprios representados³².

Além disso, é necessário individualizar, caso a caso, as atribuições, a forma de organização, o papel e os objetivos de cada conselho, que podem variar de acordo com o seu processo de formação, maior preponderância do elemento político ou civil, o presente trabalho se concentra nos Conselhos Municipais de Tributos.

Contudo, os conselhos não são objeto somente de elogios e também não representam uma ruptura completa com a questão de representação, ao passo que na estrutura dos conselhos gestores, os cidadãos se farão representados por pares no âmbito dos conselhos, porém, a relação de representação é mais orgânica e próxima³³.

Por tal razão, o desenho institucional de partilha de poder pode ser marcado por problemas naturais da representação eleitoral, em especial, o distanciamento entre os representantes e seus representados³⁴. Contudo, apesar de não serem o modelo perfeito, é fato que podem ser a arena ideal para a resolução de problemas³⁵.

Para que possam se consolidar como mecanismos efetivos de gestão democrática, é necessário que os conselhos superem paradoxos da democracia eleitoral, para contemplar elementos eleitorais e não

²⁸ Ibidem.

²⁹ AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. *Opinião Pública*, v. 14, n. 1, p. 43–64, jun. 2008.

³⁰ Ibidem.

³¹ SOUZA, Clóvis Henrique Leite de. **Partilha de poder decisório em processos participativos nacionais**. 2008. 156 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciência Política)-Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

³² Ibidem.

³³ SIPIONI, Marcelo Eliseu; SILVA, Marta Zorzal e. Reflexões e interpretações sobre a participação e a representação em conselhos gestores de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 46, p. 147–158, jun. 2013.

³⁴ SIPIONI, Marcelo Eliseu; SILVA, Marta Zorzal e. Reflexões e interpretações sobre a participação e a representação em conselhos gestores de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 46, p. 147–158, jun. 2013.

³⁵ ABERS, Rebecca Neaera; KECK, Margaret. E.. Representando a diversidade: Estado, sociedade e “relações fecundas” nos conselhos gestores. *Caderno CRH*, Salvador, v. 21, n. 52. p. 99-112, jan.-abr, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ccrh/v21n52/a08v2152.pdf>. Acesso em 28 jan. 2025.

eleitorais da representação, de modo que sejam levados em consideração as vontades de várias soberanias, e não apenas da soberania política³⁶.

O crescimento das instituições participativas de partilha de poder foi responsável por um aumento da representação oficial da sociedade civil, diferente da representação política realizada no âmbito do poder legislativo ou executivo, é mais similar a um “processo de superposição de representações sem autorização e/ou monopólio para o exercício da soberania”³⁷.

Neste contexto é que se promoverá a investigação e o exame do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo como uma instituição participativa do tipo partilha de poder, a participação dos representantes da sociedade civil e os impactos da existência do referido conselho para a cidadania fiscal.

4. O CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DE SÃO PAULO COMO INSTITUIÇÃO PARTICIPATIVA E DE PARTILHA DE PODER

O Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo (CMT) foi criado pela edição da Lei Municipal n.º 14.107, de 12 de dezembro de 2005 e constitui um órgão julgador colegiado em matéria de tributos municipais, composto por representantes da administração tributária e da sociedade civil.

Tendo em vista que a Lei Municipal n.º 14.107 de 2005 é oriunda de ato legislativo do Poder Executivo Municipal, verifica-se que, conforme proposto por Avritzer, os desenhos de partilha de poder geralmente dependem da vontade política dos atores públicos, além da força da sociedade civil.

Sua criação se dá, ainda que vários anos posteriormente, nas mesmas linhas que disciplinam a criação do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, de competência federal, e o Tribunal de Impostos e Taxas, de competência estadual, agora visando suprir a lacuna no que diz respeito ao contencioso administrativo tributário municipal.

O CMT e sua criação ficam vinculados à Constituição Federal, à Constituição Estadual do Estado de São Paulo, ao Código Tributário Nacional, à Lei Orgânica do Município de São Paulo³⁸, além de necessariamente observar a Lei Municipal nº 14.107/2005, os decretos Municipais nº 50.895 de 2009, 54.800 de 2014, 54.801 de 2014 e 56.769 de 2016 e o Regimento Interno do Conselho Municipal de Tributos.

A criação do CMT representa um avanço pois, a nível municipal, seria a primeira experiência de contencioso administrativo tributário municipal em que os representantes dos contribuintes tenham efetivo direito de voto, em sede de julgamento administrativo definitivo em 2ª instância administrativa.

O CMT integra a Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura de São Paulo e tem garantida por lei a independência quanto à sua função de julgamento, a qual exerce mediante o julgamento em segunda instância administrativa dos recursos ordinário e de revisão relativos a tributos administrados no âmbito municipal³⁹.

O julgamento do processo administrativo fiscal tem por objetivo solucionar uma questão apresentada pelo contribuinte e constitui verdadeiro ato de autotutela do poder público, responsável por

³⁶ AVRITZER, Leonardo. Sociedade civil, instituições participativas e representação: da autorização à legitimidade da ação. **Dados**, v. 50, n. 3, p. 443–464, 2007.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ RAMOS, Mário de Godoy; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. “Federalismo fiscal nas legislações de processo”. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário –RDIET**, Brasília, v. 15, n. 2, jul./dez. 2020.

³⁹ SÃO PAULO. Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005. **Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos**. São Paulo: Câmara Municipal, [2005]. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14107-de-12-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 25 dez. 2024.

anular atos administrativos eivados de vícios que os tornam ilegais ou revogar, em razão de conveniência e oportunidade, atos administrativos⁴⁰.

Outra atribuição relevante do CMT é a de propor adoção de medidas capazes de aprimorar o Sistema Tributário Municipal, promovendo a justiça fiscal e a conciliação dos interesses da administração tributário e dos contribuintes, além de modificar seu regimento interno, mediante a aprovação do Secretário Municipal de Finanças⁴¹.

Nas atribuições acima mencionadas, é possível perceber a preponderância do elemento político no CMT que, depende da aprovação de ator público ocupante de função notadamente comissionada e de natureza política para alterar seu regimento interno. Por outro lado, vislumbra-se o aspecto positivo de poder influenciar em questões políticas, mediante a representação ao Secretário Municipal para a proposição de mudanças positivas.

No que diz respeito à composição, o CMT é composto por um presidente, um vice-presidente, pelas câmaras reunidas, câmaras julgadoras, órgão de representação fiscal e secretaria do conselho⁴². As câmaras julgadoras são compostas, por sua vez, de 6 (seis) conselheiros, sendo que 3 (três) são representantes da Prefeitura Municipal, e os demais são representantes dos contribuintes.

A nomeação dos representantes do município se dá por ato político do Prefeito Municipal, dentre servidores efetivos das carreiras de Inspetor Fiscal e de Procurador do Município, os quais são indicados pelos Secretários Municipais de Finanças e de Negócios Jurídicos da Prefeitura, sendo que no mínimo um terço dos representantes do município devem ser procuradores do município⁴³.

A representação dos contribuintes, por sua vez, se dá por portadores diploma acadêmico, que possuam conhecimento em matéria tributária e que tenham sido indicados por entidades representativas de categoria econômica ou profissional⁴⁴. Neste contexto, pode-se criticar a exclusão de grande parte dos contribuintes que jamais poderão ser representantes no CMT, em razão da ausência do diploma.

Esta questão ilustra bem a relação entre a cidadania fiscal e a simples capacidade de participação em um debate tributário de alto nível, a própria complexidade dos assuntos de natureza fiscal e tributária são excludentes e militam em desfavor da cidadania fiscal e da efetividade da participação.

O Presidente e o Vice-Presidente do CMT, e o Presidente e o Vice-Presidente de cada câmara julgadora serão, necessariamente, representantes da municipalidade⁴⁵, o que demonstra a falta de equilíbrio, ao fim e ao cabo, entre a representação da sociedade civil e a representação dos atores políticos.

Este desequilíbrio é especialmente preocupante e pode ser objeto de crítica, ao passo que, tratando-se de órgão com número par de conselheiros, o voto de desempate pertencerá ao presidente das câmaras

⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>. Acesso em 21 dez. 2024.

⁴¹ SÃO PAULO. Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos. São Paulo: Câmara Municipal, [2005]. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14107-de-12-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 25 dez. 2024.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ SÃO PAULO. Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos. São Paulo: Câmara Municipal, [2005]. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14107-de-12-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 25 dez. 2024.

julgadoras⁴⁶, de modo que a tendência é para que as decisões sejam favoráveis ao fisco municipal em detrimento dos contribuintes.

Na ausência do Presidente, o voto de desempate pertence ao Vice-Presidente, igualmente nomeado entre representantes do município, o que não reduz a preponderância da força dos representantes políticos no CMT. No mesmo sentido, a existência de um representante fiscal, por mais que sirva ao nobre propósito do contraditório e da ampla defesa da municipalidade, também milita em favor do desequilíbrio entre fisco e contribuinte.

Ao presidente do CMT compete ainda estabelecer as metas de julgamento, o número de sessões e fixar o número mínimo de processos por sessão, além de decidir sobre a admissibilidade de recursos de revisão, despachar o expediente do conselho e elaborar as propostas de alteração do regimento e as propostas de normas e procedimentos⁴⁷, razão pela qual a participação dos contribuintes fica, neste contexto, enfraquecida.

Ao presidente das câmaras julgadoras, compete o encaminhamento de providências, diligências ou informações, e a elaboração da pauta de julgamento para as sessões⁴⁸, razão pela qual é possível concluir que os representantes da administração tributária têm, ao fim, o controle sobre quais processos são julgados de fato e quais processos ficam parados aguardando providências.

Os presidentes da câmara julgadora e do CMT também possuem a última palavra no que diz respeito à proposta de votação de súmulas, ao passo que, ainda que qualquer conselheiro, ai compreendidos os conselheiros representantes dos contribuintes, possa encaminhar proposta de votação de súmula, aos presidentes cabem colocá-las à votação⁴⁹.

Cabe também ao presidente do CMT a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas para evitar riscos à segurança jurídica decorrentes da repetição de processos envolvendo o mesmo assunto, sendo que após o julgamento, cabe ao presidente o voto de desempate, como visto.

Não diferente, os representantes fiscais conservam a prerrogativa de travar o andamento dos julgamentos, ao passo que a verificação de sua presença é o primeiro momento na ordem dos trabalhos na sessão das câmaras julgadoras e que, os processos sem manifestação do representante fiscal são retirados de pauta⁵⁰.

Neste sentido, as atribuições dos conselheiros são muito mais incipientes e menos relevantes que aquelas reservadas para os representantes da administração, notadamente aqueles investidos nos cargos de presidente e vice-presidente do CMT e das câmaras julgadoras, cargos que os representantes dos contribuintes nunca poderão alcançar.

Portanto, apesar de representarem um avanço no que diz respeito à observância do devido processo legal na instituição e interpretação das normas tributárias e dos direitos dos contribuintes pela administração pública, é fato que o CMT tem pontos passíveis de críticas, assim como grande parte das instituições participativas.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ SÃO PAULO. Secretária Municipal da Fazenda. Portaria SF n.º 213, de 26 de Agosto de 2021. **Aprova o Regimento Interno do Conselho Municipal de Tributos**. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/portaria-secretaria-municipal-da-fazenda-sf-213-de-26-de-agosto-de-2021>. Acesso em 20 dez. 2024.

⁴⁸ SÃO PAULO. Secretária Municipal da Fazenda. Portaria SF n.º 213, de 26 de Agosto de 2021. **Aprova o Regimento Interno do Conselho Municipal de Tributos**. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/portaria-secretaria-municipal-da-fazenda-sf-213-de-26-de-agosto-de-2021>. Acesso em 20 dez. 2024.

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Ibidem.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que o Conselho Municipal de Tributos (CMT) de São Paulo pode ser caracterizado como uma instituição participativa no modelo de partilha de poder, considerando sua constituição paritária, com representação da sociedade civil e do poder político, conforme previsto por Leonardo Avritzer. Sua criação representa um avanço para a cidadania fiscal, mas, como apontado por José Murilo de Carvalho, reflete mais uma concessão do poder público do que o resultado de uma conquista obtida por meio de pressão ou luta da sociedade civil organizada.

Embora o CMT incorpore elementos participativos, ele não rompe com o paradigma representativo devido à sua dependência da vontade política. Essa dependência é evidenciada pela centralidade do papel do presidente e vice-presidente, tanto do conselho quanto das câmaras julgadoras, que detêm o controle sobre a agenda política do órgão. Além disso, as limitações regimentais e a assimetria de informações restringem a efetiva participação dos representantes da sociedade civil e o pleno exercício da cidadania fiscal, apontando para oportunidades de aprimoramento.

Por outro lado, o CMT desempenha um papel relevante na função redistributiva da tributação, alinhando-se ao conceito de cidadania fiscal defendido por José Casalta Nabais. A atribuição de propor melhorias à justiça fiscal é um exemplo concreto dessa contribuição, embora essa prerrogativa esteja atualmente restrita aos representantes da administração tributária. Seria desejável que os representantes da sociedade civil também tivessem competência para desempenhar essa função, o que fortaleceria o caráter participativo do conselho.

Além disso, ao atuar como instância final de julgamento administrativo de questões tributárias, o CMT contribui para a cidadania fiscal ao garantir a revisão de atos administrativos e a observância de procedimentos em prol dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Essa atuação reforça a padronização e a transparência no tratamento das demandas tributárias, beneficiando tanto os contribuintes quanto a administração pública.

Em suma, o CMT é uma instituição participativa importante no campo da tributação municipal em São Paulo, com impactos positivos para a cidadania fiscal em várias dimensões. No entanto, persistem lacunas e desafios que justificam a necessidade de estudos futuros, com vistas a aprimorar a participação cidadã e maximizar o potencial transformador dessa instituição.

REFERÊNCIAS

ABERS, Rebecca Neaera; KECK, Margaret. E. Representando a diversidade: Estado, sociedade e “relações fecundas” nos conselhos gestores. **Caderno CRH**, Salvador, v. 21, n. 52. p. 99-112, jan.-abr, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ccrh/v21n52/a08v2152.pdf>. Acesso em 28 jan. 2025.

AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião Pública**, v. 14, n. 1, p. 43–64, jun. 2008.

AVRITZER, Leonardo. **Participatory Institutions in Democratic Brazil**. Baltimore: John Hopkins University Press, 2009.

AVRITZER, Leonardo. Sociedade civil, instituições participativas e representação: da autorização à legitimidade da ação. **Dados**, v. 50, n. 3, p. 443–464, 2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula 473. **A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los; por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.** Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>. Acesso em 21 dez. 2024.

CAMPEDELLI, Laura Romano. **Cidadania fiscal como novo paradigma para o debate sobre tributação no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023.** 2024. 194 f. Orientador: José Garcez Ghirardi. Co-orientador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Tese (doutorado) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. 2024.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho.** 28 ed.. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira: 2023.

COSTA, Maria Izabel Sanches., IANNI, Aurea Maria Zöllner. **Individualização, cidadania e inclusão na sociedade contemporânea: uma análise teórica** [online]. São Bernardo do Campo, SP: Editora UFABC, 2018, 122 p. ISBN: 978-85-68576-95-3. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788568576953>. Acesso em 15 out. 2024.

D´ARAÚJO, Pedro Júlio Salles. **Entre a Transparência e a Ilusão: A Regressividade Cognitiva da Matriz Tributária Brasileira.** Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo Faculdade de Direito – SP. 2021.

FERREIRA, Gabriela Nunes; FERNANDES, Maria Fernanda Lombardi. Cidadão e Cidadania. In: GIOVANNI, Geraldo Di; NOGUEIRA, Marco Aurélio (Org.). **Dicionário de Políticas Públicas.** Volume 2. São Paulo: Fundap – Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2013.

MARSHALL, Thomas. **Cidadania, classes e status.** Rio de Janeiro: Zahar, 1967.

MARX, Karl. **Crítica à filosofia de direito de Hegel.** Tradução Rubens Enderle e Leonardo de Deus, 1ª ed. São Paulo: Boitempo, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça.** São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.) **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005.

PAGANINI, Juliana; STEFANO FILHO, Mario Di. A CIDADANIA PARTICIPATIVA NA POLÍTICA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA PARTICIPAÇÃO SOCIAL NO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DA CIDADE DE SÃO PAULO. **Cadernos de Dereito Actual**, [S. l.], n. 16, p. 384–398, 2021. Disponível em: <https://cadernosdedereitoactual.es/index.php/cadernos/article/view/719>. Acesso em: 21 jan. 2025.

RAMOS, Mário de Godoy; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. “Federalismo fiscal nas legislações de processo”. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário –RDIET**, Brasília, v. 15, n. 2, jul./dez. 2020.

ROMÃO, Wagner de Melo. Entre a sociedade civil e a sociedade política. **Novos estudos CEBRAP**, n. 87, p. 199–206, jul. 2010.

SÃO PAULO. Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005. **Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos**. São Paulo: Câmara Municipal, [2005]. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14107-de-12-de-dezembro-de-2005>. Acesso em: 25 dez. 2024.

SÃO PAULO. Secretária Municipal da Fazenda. Portaria SF n.º 213, de 26 de Agosto de 2021. **Aprova o Regimento Interno do Conselho Municipal de Tributos**. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/portaria-secretaria-municipal-da-fazenda-sf-213-de-26-de-agosto-de-2021>. Acesso em 20 dez. 2024.

SCHWARCZ, Lília; BOTELHO, André. Introdução – Cidadania e direitos: aproximações e relações. In SCHWARCZ, Lília; BOTELHO, André. **Cidadania, um projeto em construção**. São Paulo: Claro Enigma, 2012

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SIPIONI, Marcelo Eliseu; SILVA, Marta Zorzal e. Reflexões e interpretações sobre a participação e a representação em conselhos gestores de políticas públicas. **Revista de Sociologia e Política**, v. 21, n. 46, p. 147–158, jun. 2013.

SOUZA, Clóvis Henrique Leite de. **Partilha de poder decisório em processos participativos nacionais**. 2008. 156 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) -Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

STRECK, Lênio Luiz.; MORAIS, José Luis B. de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 6. ed Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2012.

VIEIRA, Reginaldo de Souza. **A CIDADANIA NA REPÚBLICA PARTICIPATIVA: PRESSUPOSTOS PARA A ARTICULAÇÃO DE UM NOVO PARADIGMA JURÍDICO E POLÍTICO PARA OS CONSELHOS DE SAÚDE**. 2013. 540f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis, Santa Catarina, 2013.