



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito
Curso de Mestrado Acadêmico

CARLOS LEONARDO QUEIROZ ALMEIDA

MATRIZ TRIBUTÁRIA E RELAÇÕES RACIAIS NO BRASIL: a tributação como instrumento de manutenção da casa grande e senzala.

Brasília
2024

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito
Curso de Mestrado Acadêmico

CARLOS LEONARDO QUEIROZ ALMEIDA

MATRIZ TRIBUTÁRIA E RELAÇÕES RACIAIS NO BRASIL: a tributação como instrumento de manutenção da casa grande e senzala.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, elaborada sob a orientação do Prof. Dr. Valcir Gassen.

Brasília
2024

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo autor

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito
Curso de Mestrado Acadêmico

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Carlos Leonardo Queiroz Almeida

Banca Examinadora

Professor Doutor Valcir Gassen (Orientador)

Universidade de Brasília

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria

Universidade de Brasília

Professor Doutor Edvaldo Pereira de Brito

Universidade Federal da Bahia

Professor Doutor Argemiro Cardoso Martins (Suplente)

Universidade de Brasília

Brasília, 28 de fevereiro de 2024.

À minha avó, Dona Alta

À madrinha, Dona Beré (*in memoriam*)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus e aos encantados, pois a minha trajetória foi marcada por acontecimentos que não se explicam apenas com as coisas que vejo.

Agradeço ao meu orientador, professor Valcir Gassen, pela generosidade e incentivo na construção deste trabalho. Aos professores Maurin Almeida Falcão, Cleucio Nunes, Maurício Timm do Vale, Marcos Faro, Moura Borges, Luiz Gurgel Faria, Marcelo Neves e Mário Theodoro, um agradecimento especial. Às professoras, Cláudia Roesler, Simone Pinto, Ana Farraha, Claudia Santos e Rosana Bolhosa, estas últimas pelas significativas contribuições ao texto final.

A minha família, especialmente a minha avó, Dona Alta, que junto a minhas tias, Jane e Geovana, cuidaram de mim desde a primeira infância. Sem elas não sei se seria possível estar aqui hoje. Meu tio e padrinho Jaílton, pela parceria e cuidado, especialmente nos momentos mais difíceis da vida. Agradeço aos meus irmãos, Jane e Leandro, pela manutenção dos laços familiares. À minha mãe, Gilda e ao meu pai, Carlos, gratidão. Agradeço de maneira especial à Janáina Penalva, pela leitura atenta do presente texto e pela parceria nos momentos mais delicados no processo de escrita.

Tive a sorte de ter uma segunda família, comandada por Dona Berenice, a quem eu chamava carinhosamente de Madrinha. Sou grato a todas e todos desta família. Madrinha, com toda certeza, é a pessoa que está mais contente com a conclusão desse mestrado. Sortudo que sou, minha segunda família ainda possui uma extensão, meus agradecimentos à Michele, Marialice, Lúcio, João, Guga, Dani e Bia.

Agradeço aos irmãos e irmãs da minha comunidade, Cezar, Tim, Pedrão, Dilsinho, Adalto, Bibingo, Baby, Paulo Kirica, Taiane, e toda a turma da Boca do Rio, bairro onde nasci e fui criado. Ao vôlei de praia, meu muito obrigado, especialmente aos parceiros no esporte e na vida, Nestor, Lulinha, Índio Urbano e demais. Sou grato, ainda, pelos gestos de apoio dispensados por Ulisses Reis Jr., Ana Flauzina, Hilton Sacramento, Jaqueline Souza, Maurício Araújo, Nete Sacramento, Priscila São Bernardo, Wellington Oliveira e Vanúbia de Jesus.

Por fim, meu mais que profundo agradecimento ao Movimento Negro, que me deu força e caminho para lutar, especialmente ao Instituto Cultural Steve Biko, ao AGANJU - Afro Gabinete de Articulação Institucional e Jurídica, nas pessoas dos amigos Ari Sousa, Gildásio

de Jesus e Samuel Vida, ao Programa Direito e Ralações Raciais - PDRR, demais pessoas e instituições que se dedicam a combater o racismo em nosso país.

As escolhas que fazemos na tributação
mantêm a casa grande e a senzala.
Valcir Gassen

RESUMO

A presente pesquisa analisa se, no Brasil, a regressividade da carga tributária tem na questão racial seu principal elemento de diferenciação, fundamentando-se na constatação de que a tributação brasileira não atende o princípio constitucional da equidade, da capacidade contributiva e da progressividade, resultando na penalização das pessoas negras. Tais efeitos deletérios são decorrentes das escolhas políticas que tornam a tributação regressiva no Brasil. O método de pesquisa adotado foi predominantemente teórico e qualitativo, porém, utilizando-se de dados quantitativos secundários de maneira complementar. A partir dos conceitos de Teoria Crítica, Direito Tributário crítico, Matriz Tributária e desigualdades raciais, além de outros inerentes à tributação brasileira. Após percorrer o percurso descrito, conclui-se que é fundamental para entender as iniquidades da Matriz Tributária brasileira relacioná-la com a raça, por ser a tributação um dos motores de promoção e manutenção das desigualdades raciais no país. Por fim, trouxe alguns estudos realizados no Brasil que começam a introduzir o referido debate e a formação de um campo do conhecimento denominado de Tributação e Raça.

PALAVRAS-CHAVE: TEORIA CRÍTICA. DIREITO TRIBUTÁRIO CRÍTICO. MATRIZ TRIBUTÁRIA. IGUALDADE RACIAL. TRIBUTAÇÃO E RAÇA

ABSTRACT

The present research examined whether, in Brazil, the regressiveness of the tax burden has its primary element of differentiation in racial issues, based on the observation that the Brazilian taxation system does not adhere to the constitutional principles of equity, contributory capacity, and progressivity. This results in the penalization of Black individuals. These deleterious effects stem from political choices that make taxation regressive in Brazil. The research method employed was predominantly theoretical and qualitative, supplemented by secondary quantitative data. Drawing on concepts from Critical Theory, critical Tax Law, Tax Matrix, and racial inequalities, among others inherent to Brazilian taxation, it was concluded, after traversing the described path, that it is crucial to relate the Brazilian Tax Matrix to race to understand the iniquities, as taxation serves as one of the drivers of the promotion and maintenance of racial inequalities in the country. Finally, we presented some studies conducted in Brazil that begin to introduce this debate and the formation of a field of knowledge called Taxation and Race.

KEYWORDS: CRITICAL THEORY. CRITICAL TAX LAW. TAX MATRIX. RACIAL EQUALITY. TAXATION AND RACE.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - População na força de trabalho, desocupada e subutilizada por cor ou raça em 2021.

Figura 2 - Taxa composta de subutilização segundo o nível de instrução.

Figura 3 - Rendimento-hora médio real habitual do trabalho principal das pessoas ocupadas por nível de instrução segundo cor ou raça (R\$/h).

Figura 4 - Pessoas ocupadas em cargos gerenciais, segundo quintos em ordem crescente de rendimento do trabalho principal (%)

Figura 5 - Pessoas com o rendimento mensal domiciliar per capita abaixo das linhas de pobreza (%) - 2021

Figura 6 - Pessoas que tinham algum plano de saúde médico, por cor ou raça e situação de domicílio - 2019.

Figura 7 - Pessoas que deixavam de realizar atividades habituais nas últimas duas semanas anteriores à data da entrevista por motivo de saúde e o motivo estava relacionado ao trabalho, por raça ou cor- 2019

Figura 8 - Pessoa inscritas no Cadastro Único por cor ou raça

Figura 9 - Comparativo da Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo (2004-2008)

Figura 10 - Incidência da tributação na renda total, segundo décimos de renda familiar per capita - Brasil (2017-2018)

Figura 11 - Incidência da tributação direta na renda total, segundo décimos de renda familiar per capita - Brasil (2003-2004) (Em %)

Figura 12 - Incidência da tributação direta na renda total, segundo décimos de renda familiar per capita Brasil (2007-2008)

Figura 13 - Incidência da tributação na renda total, segundo décimos de renda familiar per capita - Brasil (2017-2018)

Figura 14 - Carga tributária direta sobre a renda total das famílias (Em %) (POF 2003-2004)

Figura 15 - Renda e Carga Tributária Indireta - POF 2008-2009 (Em %)

Figura 16 - Incidência dos tributos diretos sobre a renda total, segundo décimos de renda familiar per capita - Brasil (2017-2018) (Em %)

Figura 17 - Incidência dos tributos diretos e indiretos sobre a renda total segundo a cor da pessoa referência da família - Brasil (2017-2018) (Em %)

Figura 18 - Incidência dos tributos sobre a renda na população das pessoas residentes em famílias chefiadas por pessoas negras, segundo quintos da renda familiar per capita. Brasil, 2017/18

SUMÁRIO

Introdução.....	13
1. Aspectos gerais do Direito Tributário brasileiro.....	19
1.1. Funções da Tributação.....	20
1.1.1. Função Alocativa.....	21
1.1.2. Função Distributiva.....	25
1.1.3. Função Estabilizadora.....	28
1.2. Fiscalidade e extrafiscalidade.....	29
1.3. Progressividade e Regressividade.....	34
2. Direito Tributário Crítico.....	48
2.1. Teoria Crítica.....	48
2.2. Contribuições brasileiras para o Direito Tributário Crítico.....	61
2.3. Direito Tributário Crítico a partir do conceito de Matriz Tributária.....	73
3. Diagnóstico do tempo presente: o que há de mais marcante na sociedade brasileira?.....	82
3.1. A sociedade desigual.....	82
3.1.1. A raça como elemento central da sociedade desigual.....	90
3.1.2. Motores das desigualdades.....	95
3.2. A tributação como um dos motores da desigualdade racial no Brasil.....	107
3.3. A escuridão no fim do túnel.....	122
CONCLUSÃO.....	129
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	133

INTRODUÇÃO

Quando menino pobre, morador da Boca do Rio, bairro periférico da cidade de Salvador, capital do Estado da Bahia, meu plano era ser estatístico. A razão era singela: gostava de matemática. No primeiro vestibular, no ano de 2003, fui reprovado e a solução foi me empregar em uma sorveteria do bairro.

Uma semana após ser contratado, já havia sido demitido. A proprietária justificou a dispensa argumentando que embora eu fosse uma pessoa boa, trabalhadora e inteligente, era um indivíduo muito sério para uma sorveteria. Era preciso mais alegria e humor para vender sorvetes. Confesso que não entendi a necessidade de estampar um sorriso no rosto para armazenar picolé, lavar o chão e fechar o caixa. A demissão acabou sendo um alívio, não queria vender sorvetes, nem sorrir para uma empregadora que não sabia realizar as operações matemáticas básicas.

Dias após ficar desempregado, recebi um telefonema do Instituto Cultural Steve Biko¹ para participar de um curso de Direitos Humanos e Antirracismo. A partir dessa experiência tive contato com a Constituição Federal e as normas nacionais e internacionais sobre direitos fundamentais. O que ouvi e aprendi naqueles dias, me guiou até o curso de graduação em Direito. Posso dizer que foi a militância antirracista que me trouxe até aqui. Não desisti de estudar estatística, fui aprovado na segunda tentativa e cursei até o momento em que a saúde me permitiu dar conta de duas graduações simultaneamente. Acabei por permanecer apenas no Curso de Direito, tendo concluído a aludida graduação no ano de 2008.

A escolha da área de atuação no Direito, além do engajamento na militância antirracista, também se deu por conta de aspectos raciais. O que me levou ao estudo do Direito Tributário foi conhecer o professor, advogado, ex-Prefeito e Vereador Edvaldo Brito². Um dos mais

¹ O Instituto Cultural Beneficente Steve Biko foi fundado por professores e estudantes negros, em junho de 1992. Na oportunidade, criaram um curso pré-vestibular voltado para jovens negros baianos. Surgido a partir de reuniões na Universidade Federal da Bahia, o instituto foi inspirado nas lutas antirracistas globais, buscando unir a militância negra nacionalmente em torno da educação. O objetivo do instituto era integrar a comunidade negra no ambiente acadêmico como meio de ascensão social e combate à discriminação racial. Sua abordagem educacional diferenciada, resgatava valores ancestrais dos estudantes, inspirada pelo Movimento de Consciência Negra de Bantu Stephen Biko na África do Sul, cujo nome foi adotado em homenagem. A pedagogia do instituto inclui a disciplina Cidadania e Consciência Negra (CCN), que aborda na sala de aula a autoestima e as lutas contra o racismo. Para obter melhores informações acessar o site da instituição: <https://www.stevebiko.org.br/>

² Edvaldo Pereira de Brito é um professor, advogado tributarista, jurista e político brasileiro filiado ao Partido Social Democrático (PSD). É Doutor e livre-docente em Direito pela Universidade de São Paulo e Professor

importantes e destacados advogados tributaristas do Brasil. Homem negro, filho de empregada doméstica, foi minha principal inspiração para escolher a tributação como objeto de estudo.

Embora, como dito, tenha sido a representatividade³ que influenciou minha escolha pelo Direito Tributário, assim como Dorothy Brown (2021) “entrei no direito tributário para escapar da raça e do racismo, mas agora me vi procurando pelo direito tributário para ver como o racismo poderia ter estado lá o tempo todo, esperando para ser descoberto.”

A busca pela raça e o racismo na tributação iniciou-se no ano de 2012 quando escrevi o meu primeiro projeto de pesquisa tentando relacionar tributação e raça. Naquele momento o objetivo era ingressar no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia-UFBa. Passado mais de uma década, muita coisa aconteceu, e os planos de dar continuidade aos estudos foram paralisados.

Em 2017 retomei as pesquisas sobre o tema, na oportunidade objetivando o ingresso no Programa de Pós-graduação da Universidade de Brasília-UnB. Na tentativa de conhecer melhor o Programa, suas linhas, sub-linhas, professoras e professores, encontrei uma entrevista concedida pelo professor, hoje orientador, Valcir Gassen, à TV AD Mossoró⁴. Nesse vídeo, Gassen explicava o conceito de Matriz Tributária⁵.

Naquele momento, encontrei o fundamento teórico que me permitiria desenvolver a relação entre raça e tributação. Até então, morava em mim uma inquietação e um sentimento difuso que indicava que havia algo de racial no direito tributário, porém, eu não conseguia ver com nitidez do que se tratava.

A noção de Matriz Tributária, por alargar a percepção do fenômeno tributário, ajudou-me a desatar esse primeiro nó da pesquisa. Motivado pela percepção de que negros e brancos vivem em mundos separados e desiguais, eu percebia que a raça incide na escolha de com quem

emérito da Universidade Federal da Bahia e da Universidade Presbiteriana Mackenzie. É imortal da Academia de Letras da Bahia.

³ Para Toni Morrison (1987), a representatividade deve ser entendida como uma oportunidade de desafiar estereótipos e romper narrativas unidimensionais que historicamente marginalizaram as vozes negras na literatura e na sociedade em geral. Ela acreditava que a representatividade verdadeiramente deveria capturar não apenas a dor e a luta, mas também a resiliência, a beleza e a diversidade na comunidade negra.

⁴ Vídeo disponível no endereço <https://www.youtube.com/watch?v=UIuOsRFJ9vM>

⁵ Conforme estabelece Gassen (2012, p. 32) a noção de Matriz Tributária pode ser entendida com as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Visa contribuir para um melhor entendimento das complexidades inerentes ao fenômeno tributário. Quer compreender de maneira mais aprofundada a relação entre tributação e a realidade política, econômica e social existente no país.

nos casamos, em qual bairro moramos, e conseqüentemente quem são os nossos vizinhos, e como construímos um futuro para nossos filhos. A raça é um elemento que estrutura todas as relações sociais, determinando também quanto uma pessoa paga em impostos. Não é banal constatarmos que as declarações fiscais contêm as identidades raciais dos seus contribuintes. (BROWN, 2021)

Escrevi algumas ideias iniciais, queria organizar melhor o que começava a descobrir, o texto inicial se converteu em um artigo. Pedi ao amigo e jornalista Wellington Oliveira que lesse a produção escrita e opinasse. Em seguida, sugeri ao amigo Vitor Fernandes, jornalista e editor de um site de política do estado da Bahia, que publicasse o texto em um jornal digital. O aludido artigo foi publicado⁶ em 06 de outubro de 2017. Esse foi o momento decisivo no início desse percurso. Pude sair da encruzilhada que se apresentava. Vale ressaltar, como propõe as bases da Filosofia Africana, que a representação da encruzilhada é positiva, por ser um lugar de decisão e múltiplas possibilidades.

Fiquei a me perguntar, desde então, o porquê da maior parte da literatura jurídica, no campo tributário, não considerar as desigualdades raciais como um elemento fundamental na formação da Matriz Tributária. Não se ignora que há importantes trabalhos que tangenciam o debate racial, no entanto, não o trata como um elemento central e/ou constituinte do Direito Tributário brasileiro (GASSEN, 2012; NUNES, 2016; FEITAL, 2018; D'ARAÚJO, 2021). Diante disso, decidi somar-me a estes e outros autores na tentativa de contribuir com o debate.

Parti da hipótese que a regressividade tributária tem cor, pois se ela consiste em fazer com que os mais pobres paguem proporcionalmente mais tributos, os pobres no Brasil, em sua maioria, são pessoas negras. Um dos obstáculos que dificulta a percepção de alguns estudiosos do fenômeno tributário, ainda que críticos, em perceber o papel que a raça desempenha nas ciências sociais, está relacionado à base teórica por eles utilizada. Quando se discorre sobre teoria econômica, se observa que os modelos neoclássicos, as ciências sociais e especialmente as abordagens marxistas⁷ da realidade possuem limites, até o momento, considerados insuperáveis para a apreciação do racismo. O autor justifica esta afirmação calcado na análise

⁶ Para conferir o texto na íntegra acessar <https://patrialatina.com.br/tributacao-e-racismo-um-debate-urgente/>

⁷ Para Theodoro (2022) o marxismo não considera as diferenças concernentes aos indivíduos. Na verdade, baseia-se na ideia de igualdade entre os atores, distribuído em classes antagônicas, premissa básica de sustentação da análise marxista. Desta forma, uns são indivíduos livres e detentores dos meios de produção e os outros, embora livres, vendem sua força de trabalho como mercadoria em favor do capital de produção.

feita por Gunnar Myrdal⁸ na oportunidade que teve de estudar os Estados Unidos em 1930. Nesse contexto, Theodoro (2022, p. 35) indaga “como abordar e tratar igualmente grupos sociais, e mesmo indivíduos, que na prática são socialmente atrelado a diferentes valorações, como ocorre com negros e brancos na sociedade racista?”

A partir dessa constatação e ao observar a tributação brasileira, propus-me analisar se a Matriz Tributária brasileira pode ser considerada um instrumento de promoção e manutenção das desigualdades raciais. Dessa forma, o presente trabalho se desenvolve a partir do campo de estudos críticos que vem sendo desenvolvido no Brasil, são pesquisas que relacionam a tributação e a realidade de desigualdades vivenciadas no país.

Na tentativa de responder à pergunta proposta, no primeiro capítulo, abordo conceitos e elementos indispensáveis a um bom entendimento do fenômeno da tributação no Brasil. No segundo capítulo, analiso o conceito de Teoria Crítica, tendo como ponto de partida o texto intitulado Teoria tradicional e teoria crítica, do filósofo Max Horkheimer (1980). Para auxiliarme no percurso de compreensão dos principais elementos da Teoria Crítica, escolhi utilizar os textos de um dos mais importantes estudiosos brasileiros sobre o tema, o filósofo brasileiro Marcos Nobre.

No tocante ao Direito Tributário Crítico, ao examinar a produção nacional, almejou-se definir requisitos mínimos para classificar uma determinada abordagem do direito tributário como crítica. Também nesse capítulo, recuperei obras de tributaristas que possuem um viés considerado crítico e que tiveram repercussão na doutrina, a exemplo do saudoso Alfredo Augusto Becker, Marco Aurélio Greco, Thiago Feital, Valcir Gassen, dentre outros.

No terceiro capítulo, o objetivo é demonstrar que a questão racial deve ser introduzida no Direito Tributário crítico, especialmente ao realizar o diagnóstico do tempo presente. A ideia principal é contribuir com o campo crítico da tributação, demonstrando como as pessoas negras são as mais penalizadas por suportarem uma excessiva carga tributária. Proponho dar continuidade na percepção já consolidada, de que a tributação brasileira não é justa, dos que denunciam a existência de uma divisão de classes, e a enxergam como o principal obstáculo

⁸ Ao chegar aos Estados Unidos para desenvolver um estudo sobre o país, viu-se diante do que chamou de um dilema americano. Indagou-se sobre a impossibilidade de utilizar um cabedal teórico baseado na igualdade, tendo em vista que um parcela daquela população era vista como inferior, sendo a ela associado inúmeras características negativas.

para implementação de uma tributação com equidade. No entanto, tendo que é preciso acrescentar outros marcadores sociais importantes que ensejam essa desigualdade, a exemplo da raça.

Não diferenciar a presença da raça/cor na esfera tributária impede que se publicize como a falta de uma tributação equânime, especialmente no que tange a regressividade fiscal impacta, de forma mais gravosa, as pessoas negras. Desta forma, estamos diante de uma prática teórica e política que bloqueia as possibilidades de formulação de políticas públicas destinadas a reparar essas desigualdades, além de contribuir decisivamente na capacidade de subsistências dos contribuintes negros.

Imprimir elevadas cargas tributárias à parcela da população que já sofre com as desigualdades existentes no país, pode ser considerada uma prática confiscatória. A pseudo invisibilidade do confisco⁹, ao qual a população negra é submetida, coloca em risco a vida do pagador e da pagadora de impostos. Digo pseudo, porque há materialidade, existem dados e análises que desenham essa circunstância. Diante de uma renda considerada insuficiente para custear os direitos fundamentais, tem-se ainda que desprender aproximadamente 45% desta para pagar tributos. Fica evidente que, diante desses fatos, a consequência provável seja o perecimento desses milhões de pessoas que possuem renda mensal de até dois salários mínimos, tendo na tributação regressiva a causa da sua provável morte.

Vale registrar que o ano de 2023, momento de elaboração do presente trabalho, tem me proporcionado gratas surpresas. A alegria de participar presencialmente da maioria dos debates sobre a matéria, desde as reuniões organizadas pelo Grupo de Trabalho que debateu o assunto na Câmara dos Deputados, os encontros realizados por diversos setores econômicos, movimentos sociais, até mesmo as audiências públicas realizadas pelo Senado Federal.

Quando comecei a investigar as relações entre tributação e raça, não imaginava que, seis anos depois, testemunharia o início deste debate, no campo do poder legislativo. Pela primeira vez, a reflexão sobre raça e tributação ganha espaço no processo legislativo, como aconteceu na Proposta de Emenda à Constituição nº45/2019. A proposta de emenda

⁹ O art. 150, inciso IV, dispõe que é vedado aos entes tributantes utilizar o tributo com efeito de confisco, deixando explícito a proibição de utilização de exações confiscatória. O referido princípio objetiva proteger a propriedade privada, proibindo que a tributação comprometa abusivamente a renda e o patrimônio do cidadão, ou que lhe desestime o consumo.

constitucional em questão previa a possibilidade da devolução da contribuição do Imposto sobre Bens e Serviço para pessoas físicas, visando reduzir as desigualdades de renda, gênero ou raça.

No campo do poder judiciário, também enquanto escrevo este texto, assisto o julgamento no Supremo Tribunal Federal - STF da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF nº 973/DF. A ação foi proposta pelo Partido dos Trabalhadores - PT, Partido Socialismo e Liberdade - PSOL, Partido Socialista Brasileiro - PSB, Partido Comunista do Brasil - PCdoB, Rede Sustentabilidade, Partido Democrático Trabalhista - PDT e Partido Verde - PV, a partir da provocação da Coalizão Negra por Direitos¹⁰. A ação pretende a declaração do estado de coisas inconstitucional, caracterizado pela alta taxa de letalidade de pessoas negras ocasionada pela violência estatal. Além disso, o referido processo judicial visa denunciar o desmonte de políticas públicas voltadas à população negra do país.

Assim, observando esses novos movimentos no poder legislativo e no poder judiciário, o que se percebe é a necessidade de inserir a questão racial nas abordagens que buscam debater justiça tributária. São as pessoas negras as mais penalizadas, seja por pagarem mais tributos, seja por possuírem menor acesso às políticas públicas custeadas com os recursos arrecadados pela cobrança de tributos. Diante disso, é preciso que aquelas e aqueles que se dedicam a analisar a tributação brasileira avancem na direção de perceber que, no Brasil, a pobreza tem cor, e conseqüentemente a regressividade tributária também.

¹⁰ Entidade que organiza grupos e coletivos do movimento negro brasileiro, reafirmamos o legado de resistência, luta, produção de saberes e de vida. Historicamente, enfrentando o racismo, que estrutura a sociedade e produz desigualdades que atingem principalmente nossas existências. Durante os quase quatrocentos anos de escravidão e desde o início da República, por entenderem que a população negra é alvo de violações de direitos, do racismo anti-negro, da discriminação racial, da violência e do genocídio. Mesmo assim, compreendem ser esta a população que tem construído, com suas trajetórias individuais e coletivas, a riqueza deste país.

1. Aspectos gerais do Direito Tributário brasileiro

No primeiro capítulo, será apresentado alguns dos elementos que constituem o Direito Tributário brasileiro e de grande importância para o debate proposto. Embora a compreensão total de tais elementos seja complexa e desafiadora, entendemos ser fundamental destacar, mesmo que de maneira sucinta, para ampliar as possibilidades de entendimento. Não se pretende, contudo, esgotar o debate sobre o tema ou mesmo apresentar uma extensa lista de autores e suas respectivas definições, mas sim traçar um panorama que se relaciona com a pesquisa.

Segundo Rubens Gomes de Souza (1975), o Direito Tributário, tem como principal objetivo regulamentar o exercício da cobrança e fiscalização das autoridades fiscais em face dos contribuintes. Para ele, é o direito que regula a cobrança e fiscalização dos tributos, não obstante, o autor, chame a atenção para o caráter provisório e incompleto do aludido conceito, por prescindir de uma definição sobre o que é *tributo*¹¹. Após discorrer sobre outros elementos fundamentais para compreensão do tema, inclusive o conceito de tributo, o autor forneceu uma definição que julgou mais completa. Diante disso, definiu o Direito Tributário como o ramo do direito público que regula as relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes, resultantes da atividade financeira do Estado no que se refere à aquisição de recursos e receitas que correspondam ao conceito de tributo.

São variados os autores que se dedicaram a elaborar um conceito destinado a um bom entendimento do que é o tributo. Para Edvaldo Brito (2016, p.61):

o tributo é uma prestação em dinheiro devida por um particular a uma corporação de direito público titular de soberania (daí o caráter compulsório do cumprimento dessa prestação), a qual opera, por esse modo, a transferência de patrimônio desse particular para atender às necessidades públicas, obedecendo a um núcleo legal consistente em critérios que garantem o particular contra possíveis iniquidades quando do exercício dessa soberania.

A percepção ora destacada, não se distancia do entendimento exarado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2020) quando defende que o Direito Tributário, além de regular a relação entre o fisco e o contribuinte, também restringe o poder estatal diante da atividade de tributar. Embora acrescente a ideia de limitação do poder estatal, não parece trazer significativas contribuições.

¹¹ O conceito de Tributo está definido no Art. 3º da Lei nº 5.172/66, denomino de Código Tributário Nacional, a saber: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Isso porque, criar limites para atuação do Estado é, ao fim e ao cabo, o mesmo que regular sua ação. Nesse sentido, há quem entenda que a função geral do Direito Tributário é a de limitar o exercício do poder de tributar, utilizando-se do termo “limitar” como sinônimo da expressão “regular” (ROCHA, 2021).

Nesse diapasão, Hugo de Brito Machado conceitua o Direito Tributário como o ramo do Direito que se destina a “cuidar das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.” (MACHADO, 2010, p.56)

No ensejo de angariar recursos para cumprir sua atividade fim, a promoção do bem comum, o Estado não pode atuar de forma arbitrária ou desenfreada, devendo, em seu mister, agir conforme os parâmetros e limites estabelecidos pela lei, pelo Direito Tributário. Por óbvio, que salta aos olhos e aos bolsos o caráter patrimonial da tributação, entretanto, é deveras importante observar outras finalidades e funções exercidas pelas normas tributárias.

1.1. Funções da tributação

As escolhas políticas feitas pelo Estado na tributação não constituem um fim em si (D’ARAÚJO, 2015; BOMFIM, 2015). Deve, na verdade, auxiliar o Estado na concretização dos fins esculpidos em sua carta política, entres eles o seu objetivo precípua, o de promover o bem-estar social. Para tanto, faz-se necessário adquirir um montante significativo de recursos, trazendo como consequência o aumento da carga tributária para sustentar o Estado Social (SCHOUERI, 2019).

Além de representar um posicionamento contrário à noção de Estado mínimo, o intervencionismo estatal sustentou-se nas bases das finanças públicas modernas, a partir do tripé composto pelas funções alocativa, redistributiva e estabilizadora (FALCÃO, 2019). No tocante à finalidade, na norma tributária subsistem o aspecto arrecadatória e o indutor, entretanto, no que se refere às funções, estas nem sempre se fazem presentes simultaneamente (SCHOUERI, 2019).

Nas palavras de D’Araújo (2021) o tributo possui, portanto, uma funcionalidade que orientaria sua existência perante a sociedade e lhe confere legitimidade. Desta forma, a tributação, deixaria de ser o resultado do exercício de um poder e restrito, mas sim, moldado em um ambiente democrático e normativamente delimitado. Isso porque, se nas finalidades

alocativa, estabilizadora e redistributiva, a tributação tem por finalidade prover ao Estado recursos necessários para a realização de seus objetivos, é apenas a partir desses fins que podemos estabelecer o campo de atuação legítima para a fiscalidade (D'ARAÚJO, 2021). Nesse sentido, ainda que a arrecadação seja importante na consecução dos objetivos da República, isso não pode, em nenhuma hipótese, ser feito sem se observar a equidade ou desvirtuaria a própria arrecadação.

Diante disso, faz-se imperioso compreender estas funções exercidas pela tributação, a fim de realizar uma devida reflexão sobre o Sistema Tributário. Diante de tal importância, estas serão pormenorizadas nas linhas a seguir. (SCHOUERI, 2019)

1.1.1. Função Alocativa

As discussões sobre a melhor forma de gerir a economia se arrefeceram durante o século XVIII. O ponto central do debate consistia em definir qual interesse deveria prevalecer, o do Estado ou do mercado. Contenda que pode ser resumida da seguinte maneira: de um lado os adeptos da gestão econômica defendendo a tese de que o mercado se autorregula, ao passo que os opositores a esta ideia defendiam uma intervenção contundente do Estado no mercado. (FRANCO, 2014, p. 14)

A dicotomia entre Estado e mercado é deveras equivocada, especialmente por fundar-se a partir da compreensão de que os mercados formam uma entidade autônoma, possuidora de vida, lógica e valores próprios. Sendo, por isso, capaz de realizar uma autogênese e desenvolver-se livremente (FRANCO, 2014). Ademais, não é dessa forma que a realidade se apresenta, na verdade, o surgimento e o triunfalismo dos mercados são consequência de um arranjo político-institucional conscientemente estabelecido.

Os Mercados são criaturas do próprio Estado, a despeito da crença liberal de que existe uma ordem natural que deu origem ao mercado de forma livre, espontânea e independente da estrutura estatal. Os mercados são o resultado de um complexo conglomerado de regras e estruturas normativas, pública e politicamente estabelecidas em processo de constante mudança (CASTRO, 2006). Isso posto, o surgimento e a existência dos mercados deve ser compreendido a partir de uma intensa inter-relação entre instituições públicas e privadas. (MUSGRAVE, 1980)

Outrossim, não houve momento na história da humanidade, que se tenha registro, de um “livre mercado”. No entanto, os valores, objetivos e expectativas mercadológicos ainda despertam num significativo grupo de pessoas extraordinário fascínio. É de se espantar o poder de resiliência desse ideário, o qual a saúde não esmorece ou mesmo perde o vigor, ainda que seus postulados contrariem a realidade e as suas projeções não se tenham cumprido. (FRANCO, 2014)

O desejo do mercado por uma atuação autônoma e sem interferência estatal cabe às relativizações, desde que as interferências sejam para socorrer o mercado em momentos de crise mercadológica. Os bancos, quando se vêem imersos em crises financeiras, são bons exemplos desta relativização de autônoma¹². Veja-se, no entanto, que a necessidade do setor público não se justifica apenas nas situações em que os mercados caem em desgraça. A verdade é que, para Musgrave (1980), o mecanismo de sistema de mercado não é capaz de sozinho desempenhar todas as funções econômicas.

A intervenção do Estado no domínio econômico é de fundamental importância, por ser a partir dela que a administração pública guia, corrige e suplementa a atuação do mercado em aspectos de significativa relevância para a sociedade (MUSGRAVE, 1980). Isso porque, não é novidade que o mercado, ao longo de sua existência, tem se mostrado incapaz de, por si só, atender todas as demandas advindas de uma sociedade cada vez mais complexa. Diante disso, faz-se imprescindível a atuação governamental com o intuito de sanar as falhas deixadas pelo mercado. (D'ARAÚJO, 2021)

Além de corrigir as falhas provenientes da atuação do mercado, o Estado atua ainda na construção de um ambiente propício para o bom desenvolvimento da atividade comercial. Nas palavras de Musgrave (1980), é a administração pública a responsável por implementar arranjos jurídico-políticos que garantem o livre mercado, a exemplo de leis que obriguem o adimplemento das obrigações contratuais e a proteção da propriedade privada.

¹² Na tentativa de evitar a derrocada do sistema bancário, o governo lançou o Programa de Estímulo à Reestruturação do Sistema Financeiro Nacional (Proer). O conjunto composto pela Medida Provisória nº 1.179 e a Resolução nº 2.208, ambas de 3/11/95, implementou o Programa que ordenou a fusão e incorporação de bancos a partir de regras ditadas pelo Banco Central.

O Proer permitiu aos bancos saudáveis adquirir as instituições insolventes com empréstimos do Banco Central, que poderiam ser abatidos com “moedas podres” adquiridas com deságio no mercado. Entre 1995 e 2000 foram destinados em títulos de longo prazo (até 30 anos) mais de R\$30 bilhões aos bancos brasileiros, ou aproximadamente 2,5% do PIB. Sete instituições foram socorridas pelo programa: os bancos Nacional, Econômico, Bamerindus, Mercantil de Pernambuco, Banorte, Crefisul e Pontual.

Nesse contexto, a tributação é um importante instrumento na estruturação do sistema estatal ao possibilitar que o Estado transfere recursos privados para o setor público. Proporcionando, assim, segundo D'Araújo (2015), que a administração pública direcione as verbas adquiridas conforme suas prioridades, as quais nem sempre são atendidas pelo mercado.

Diante da incapacidade, ou desinteresse do mercado em prover alguns bens e serviços essenciais para a sociedade, como já dito, incube ao setor público empenhar-se nesta tarefa. É especialmente na produção dos chamados bens públicos que a atuação estatal faz-se indispensável, pois este tipo de bem não interessa ao setor privado, devido à impossibilidade de se criar parâmetros objetivos para cobrança dos mesmos.

Para uma devida compreensão do que se entende por bens públicos, compará-lo aos bens privados contribui para um melhor entendimento. Assim, de logo, vale observar que a diferença entre os entes não se configura pelo grau de importância, nem mesmo pela natureza jurídica quem fornece o bem ou a utilidade disponibilizada, mas sim das características do seu fornecimento. A principal característica que diferencia ambos os bens, conforme informa D'Araújo (2021), está no fato de que o consumo dos bens privados é rival e exclusivo, enquanto a fruição dos bens públicos é não-rival e coletiva.

Desta forma, a diferença entre os tipos de bens caracteriza-se pelo fato de que a fruição dos bens públicos não se limita a um único consumidor particular, que adquire o bem mediante compra, como se observa com bens privados (MUSGRAVE, 1980). Sendo assim, fica óbvia a posição antagônica entre ambas espécies de bens, veja-se que se indivíduo consome um bem privado, por consequência ele impede que outra pessoa goze da mesma oportunidade. Já se tratando de um bem público, por não haver rivalidade em seu uso, todos poderão também usufruir daquele bem. (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011).

Diante desse contexto, cabe ao Estado providenciar os meios para garantir que a sociedade tenha acesso aos bens não disponibilizados pelo mercado. A norma tributária, por meio da sua função alocativa, deve atuar na direção de preencher tal lacuna, utilizando-se, para tanto, dos recursos públicos auferidos com a tributação. É um poder-dever do Estado encontrar alternativas para sanar ou amenizar ausências perpetradas pelo setor privado.

Esse tema tem sido pauta para importantes debates. Observa Mariana Mazzucato (2014), que tem se presenciado em muitas regiões do mundo a diminuição da atuação estatal, com a

justificativa de reduzir o gasto público, e tornar a economia mais dinâmica, inovadora e competitiva. Vende-se a ideia de que advém do setor privado a força inovadora, enquanto o Estado por ser um ente grande, pesado e lento, deveria atuar o mínimo possível, para não atrapalhar o rápido desenvolvimento econômico e tecnológico.

No entanto, alerta Mazzucato (2014) que ao observar quem foi o responsável, pelas últimas grandes inovações, vai se perceber que foi o Estado o principal responsável. Complementa a autora:

Sim, maioria das inovações radicais, revolucionárias, que alimentaram a dinâmica do capitalismo - das ferrovias à internet, até a tecnologia e farmacêutica modernas - aponta para o Estado na origem dos investimentos “empreendedores” mais corajosos, incipientes e de capital intensivo. (...) todas as tecnologias que tornaram o iPhone de Jobs tão “inteligente” [*smart*] foram financiados pelo governo (internet, GPS, telas sensíveis ao toque [*touch screen*] e até o recente comando de voz conhecido como SIRI). Tais investimentos radicais - que embutiam uma grande incerteza - não aconteceram graças a investidores capitalistas ou “gênios de fundo de quintal”. Foi a mão visível do Estado que fez essas inovações acontecerem. Inovações que não teriam ocorrido se ficássemos esperando que o “mercado” e o setor comercial fizessem isso sozinhos - ou que o governo simplesmente ficasse de lado e fornecesse o básico.

Não se pode olvidar que o Estado, também por meio da função alocativa, é um importante agente na promoção do desenvolvimento econômico, atuando como um verdadeiro empreendedor. No Brasil, por exemplo, em um dado momento, as empresas estatais foram responsáveis pela produção de aço, produtos petroquímicos e fertilizantes, para citar alguns. Esses investimentos justificavam-se pela necessidade de imobilizar abundantes recursos para o respectivo financiamento, pois, o investimento nestes setores exigem um longo prazo para geração de lucros, desestimulando o interesse privado. (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011).

Em síntese, entende-se que o exercício, pelo Estado, da função alocativa consiste no custeio de bens públicos que não foram postos à disposição da sociedade por conta da falha do setor privado. Os recursos alocados para este fim, afirma Musgrave (1980), são obtidos por meio de uma exigência compulsória, a fim obter as receitas necessárias junto à sociedade para prestar os aludidos serviços por conta própria.

Não há dúvidas que a referida exigência compulsória, utilizada para angariar os recursos que serão alocados na elaboração de serviços e bens públicos, são os tributos. A exação fiscal, é uma importante aliada na busca de sanar as falhas ocasionadas pela atividade empresarial. O setor privado, como já dito, não consegue sozinho atender todas as demandas impingidas pela

sociedade, cabendo ao estado, também por meio da utilização dos recursos provenientes da tributação, complementar ou aperfeiçoar a prestação já concedida pela iniciativa privada.

Por meio do tributo, o Estado insere no sistema de preços as externalidades produtivas, devido à incapacidade ou desinteresse do setor privado de corrigi-las por conta própria. Dessa maneira, ao ajustar o nível de fornecimento dos bens, seja onerando ou desonerando atividades econômicas, o poder público interfere no preço e, por consequência, na produção e consumo dos referidos bens. (D'ARAÚJO, 2021)

Essa busca em sanar as falhas do mercado, utilizando-se da função alocativa para tanto, possui total conexão com a finalidade extrafiscal do tributo. Veja-se que a seja da alocação ou da não fiscalidade é a de induzir comportamentos. No entanto, não é demais lembrar que nem sempre os desejos do Estado, ao utilizar-se dessas estratégias, são confirmados na prática, como visto em face da tributação do pecado.

A corrente dogmática, embebida em jargões especializados e reivindicando-se tratar de uma disciplina técnica, defende que o Direito Tributário constitui-se sob as bases da objetividade, aquela que mais se aproxima do saber científico. Dessa maneira, almeja construir um discurso que demonstre ao cidadão que as escolhas no campo tributário se diferenciam das motivações que regem a política mundana, o que as aproxima daquelas escolhas dos campos etéreos da verdade. Diante disso, observa Feital (2017), que o intérprete do Direito estaria constringido ao observar a norma tributária a partir de tais paradigmas.

Entretanto, não é desta forma que a realidade se apresenta. O Estado, quando atua na estrutura tributária para interferir na alocação de recursos, é influenciado por juízos não apenas técnicos e objetivos, mas também de ordem moral e política. São elementos que compõem a essência da própria definição do papel a ser desempenhado pelo Estado. (VIOL, 2005)

1.1.2. Função Distributiva

É evidente que as escolhas políticas realizadas no campo tributário, consideram outros elementos além da eficiência. O tema da função distributiva na tributação é íntimo à ideia de justiça, por isso, trata-se de um debate bastante sensível. Sabe-se que valores são subjetivos, possuem caráter relativo, variando conforme a sociedade na qual esteja inserido, não há dúvidas, também, que devem ser considerados na elaboração e implementação da política

tributária (VIOL, 2005). Prescindir da aplicação da função distributiva, em outras palavras, é deixar de aplicar o princípio da justiça, seja qual for o conceito a ele atribuído.

O resultado da distribuição de renda, em determinado momento, oriundas dos meios de produção - capital, trabalho e terra - além da comercialização dos serviços desses fatores, parece não ser a desejada pela sociedade (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011). Na verdade, talvez seja mais apropriado dizer que uma parcela da sociedade não está satisfeita, porção composta pela maioria da população.

O Brasil é um país caracterizado por sua profunda desigualdade social. (COLARES, 2018). Diante dessa realidade e dos objetivos republicanos, não basta, portanto, construir um sistema tributário que persiga apenas uma distribuição justa das cargas. É obrigação do Estado realizar justiça distributiva. (MURPHY, 2005)

Observa Richard Musgrave que as discussões sobre distribuição possuem uma grande complexidade, sendo considerado um dos maiores pontos, senão o maior, de controvérsias no debate sobre finanças públicas. Ocupa uma posição de destaque na escolha da política fiscal e dos pagamentos de transferência. (MUSGRAVE, 1980)

Diante de tal complexidade, ainda assim, o Estado não pode ter a arrecadação como único objetivo, e assim desprezar a equidade, a qual é parte fundamental para a sustentabilidade das receitas tributárias (VIOL, 2005). O Estado, ao tributar, tem a tendência de produzir efeitos na economia, um deles é o de caráter distributivo. O qual consiste na redistribuição do recurso arrecadado com a tributação, tirando mais de quem mais possui e destinando mais aos despossuídos, como estratégia de diminuir as desigualdades sociais. (SCHOUERI, 2018)

Vale ressaltar que, na atualidade, o enfoque diante da renda tem sido o de adotar medidas destinadas a prevenir a miséria, visando estabelecer valores mínimos para uma vida digna. No entanto, seria uma boa estratégia a adoção de limites para as camadas de rendas mais elevadas, a exemplo que como já aconteceu outrora. (MUSGRAVE, 1980)

Visando efetivar a função distributiva, o governo dispõe de alguns instrumentos, a exemplo da transferência, dos impostos e dos subsídios. São alternativas que se relacionam estreitamente entre si, propiciando à gestão pública inúmeras possibilidades de promover a redistribuição da renda (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011). A atividade financeira do Estado, vista a partir do enfoque distributivo, visa redefinir os parâmetros de retorno oferecidos pelo

mercado, realocando recursos de acordo com um ideal de justiça presente naquela sociedade (ARAÚJO, 2021). Observe-se ainda que a intervenção do Estado em favor dos mais pobres propicia ao cidadão uma relação mais respeitosa do que aquelas criadas via doações realizadas por particulares. O protagonismo do setor público inibe a criação de uma hierarquia que poderia existir entre doador e recebedor, entre ser pretensamente inferior e superior, podendo ferir a dignidade da pessoa socialmente carente.

A transferência de renda é uma medida que pode servir para garantir o mínimo de dignidade às famílias que vivem abaixo da linha da pobreza. No Brasil, o Programa Bolsa-Família é um das mais populares e exitosas políticas públicas de repasse de recursos aos hipossuficientes.

O atual formato do Programa foi recriado pela Lei 14.601/23¹³, em substituição ao Programa Auxílio Brasil, instituído pela Lei nº 14.284, de 29 de dezembro de 2021. Trata-se de uma iniciativa destinada à transferência direta e condicionada de renda, visando combater a fome, por meio da transferência direta de renda às famílias beneficiárias. Além de contribuir para a interrupção do ciclo de reprodução da pobreza entre as gerações e promover o desenvolvimento e a proteção social das famílias, especialmente das crianças, dos adolescentes e dos jovens em situação de pobreza.

Não parece restar dúvidas que as finalidades do Bolsa-Família estão em perfeita consonância com a Constituição Federal vigente, especialmente com os objetivos elencados pela República. Oportuno se torna dizer que os fins almejados pelo Estado na utilização da função distributiva do tributo, deve estar afinado com a Constituição Federal, como observado no aludido Programa de transferência de renda.

Não obstante, há quem entenda que o Estado deve ficar inerte em face ao mercado, uma vez que as leis da oferta e da demanda conseguiriam gerar o equilíbrio necessário. Essa corrente de pensamento liberal, defende que a interferência do Estado por meio de uma política redistributiva representa uma intromissão em um campo que deve ser regido pela liberdade dos agentes privados e pelo respeito às escolhas destes (D'ARAÚJO, 2021). Assim, a intervenção

¹³ A primeira fase do Programa Bolsa Família foi criada pela lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004. Destinado a ações de transferência de renda com condicionalidades. Na verdade, a política pública foi composta pela unificação de programas anteriores, a exemplo do Bolsa Escola (Lei nº 10.219/2001); o Programa Nacional de Acesso à Alimentação - PNAA (Lei nº 10.689/2003); o Programa Nacional de Renda Mínima Vinculada à Saúde: Bolsa-Alimentação (Medida Provisória nº 2.206-1/2001); o Programa Auxílio-Gás (Decreto nº 4.102/2002); e o do Cadastramento Único do Governo Federal, (Decreto nº 3.877 /2001)

estatal na esfera privada, para realizar ações destinadas a garantir algum nível de igualdade, deveria ser classificada como uma distorção ideológica, não devendo ser vista como uma ação justa ou eficiente.

No entanto, dizer que a intervenção do setor público, com vistas a realizar uma melhor distribuição dos recursos disponíveis, tem caráter ideológico, parece se tratar de uma afirmação de cunho inteiramente ideológico (D'ARAÚJO, 2021). Inclusive, como já apresentado, há uma intrínseca relação entre mercado e Estado, sendo impossível a existência autônoma do campo privado, por ser a administração pública quem cria e mantém as condições necessárias para perpetuação do setor privado.

1.1.3. Função Estabilizadora

A função estabilizadora é identificada quando a política fiscal é formulada objetivando alcançar ou manter um baixo nível de desemprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança comercial e uma taxa aceitável de crescimento econômico. (MUSGRAVE, 1980)

Demonstrou-se até aqui que a tributação é uma útil aliada na atuação do Estado como agente regulador, seja na correção de falhas do mercado, disponibilizando bens e serviços não prestados pelo setor privado, ou na redistribuição de resultados econômicos baseados em padrões morais alheios ao do mercado. Cuidar-se-á, agora, da possibilidade do Estado utilizar-se da atividade financeira na estabilização de eventuais resultados macroeconômicos.

É dever da administração pública atuar para manter em níveis satisfatórios a taxa de desemprego, a inflação, o déficit público, o desenvolvimento econômico, dentre outros elementos que compõem a macroeconomia. Desta forma, por meio da política fiscal, o Estado pode intervir na economia com o intuito de assegurar os resultados almejados a partir da definição da política econômica. Para tanto, o setor público, entre outras alternativas, pode adotar programas de desoneração ou aumento da carga tributária para combater certas instabilidades que o setor privado se mostra incapaz. (D'ARAÚJO, 2021)

No caso da utilização da função estabilizadora, é importante destacar que foi difundida a partir de 1936, pelo economista John Maynard Keynes. Antes dos ensinamentos de Keynes, prosperava a tese de que o mercado conseguiria ajustar-se na direção de assegurar o pleno-

emprego, tendo na flexibilidade entre preço e salários a garantia do equilíbrio (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011).

No entanto, Keynes demonstrou que o índice de desemprego era diretamente influenciado pelo nível de demanda, ou seja, o setor privado estaria disposto a contratar trabalhadores de acordo às expectativas de vendas de seus produtos ou serviços. Desta forma, quanto maiores os gastos na economia, maior seria o número de postos de trabalho gerados. Diante disso, a atuação do Estado por meio de medidas fiscais tornam-se imprescindíveis para geração de um alto índice de emprego na economia. (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011).

Diante disso, parece nítido que o livre funcionamento do sistema de mercado não garante, necessariamente, um desejável baixo nível de desemprego, a estabilidade dos preços e a taxa de crescimento almejada pela sociedade. Não obstante, como já exposto, é a ação do governo que assegura tais objetivos. (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011)

Segundo Musgrave (1980), a função estabilizadora da política fiscal é necessária, uma vez que o pleno-emprego e a estabilidade de preços não são resultados automáticos do funcionamento do setor privado, mas exigem uma orientação por parte do setor público.

Ressalte-se que as funções devem ser manejadas conjuntamente, pois uma não coexiste de forma independente das outras, de modo que a política financeira deve integrar os aspectos alocativo, distributivo e estabilizador.

1.2. Fiscalidade e extrafiscalidade

O direito, além do seu caráter regulamentador, possui a condição de influenciar comportamentos, modificando a intenção dos indivíduos por meio de incentivos ou desincentivos, buscando, assim, alcançar uma determinada finalidade. A esta segunda característica, dá-se o nome de instrumentalização do direito, pois este é utilizado como um instrumento destinado a induzir comportamentos, com o escopo de atingir um determinado fim. (ADAMY, 2012)

Desta forma, o Direito por ser um fenômeno uno e sua separação em ramos ter caráter eminentemente didático, a instrumentalidade ora apontada também faz-se presente no Direito Tributário. Tendo, inclusive, Alfredo Augusto Becker, indicado a existência de normas tributárias que não possuem como principal finalidade a arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas sim, é utilizada como instrumento de intervenção na economia

privada e no meio social (BECKER, 2002). A finalidade arrecadatória é tida como fiscal, ao passo que aquela destinada a induzir comportamentos é reconhecida como extrafiscal.

Na tentativa de construir um caminho para a boa compreensão do significado dos termos, parece útil explorar mais o termo “fiscalidade”. A palavra é entendida no campo tributário como sinônimo de arrecadação, de transferência de recurso do particular para os cofres públicos, ou outras que denotam sentido assemelhado. O prefixo “extra” enseja transmitir a ideia de exclusão, aquilo que extrapola à fiscalidade, é dizer, o que não tem o objetivo de arrecadar dinheiro para a administração pública (BOMFIM, 2015).

A face mais aparente da tributação, sem dúvidas, é aquela responsável pela arrecadação de recursos, para o Estado aplicar em prol das necessidades públicas estabelecidas pela constituição (FOLLONI; FLORIANI NETO; OLIVEIRA, 2016). Com o decorrer do tempo, a norma tributária passou a ser também um instrumento utilizado para dirigir a orientação da economia, em período seguinte, passando ainda a interferir na distribuição das riquezas (SOUSA, 1950). A finalidade indutora, ou de instrumentalizar os objetivos da República proclamados no artigo 3º da Constituição, destinados à realização do Estado democrático de direito, denomina-se de extrafiscal. (NUNES, 2016, p. 40)

É indispensável a característica financeira do tributo, sendo esta face representada pela busca de recursos para atender às despesas públicas. No entanto, se esta fosse a única finalidade do tributo, o Estado funcionaria exclusivamente como um livro-caixa de recebimentos-pagamentos, o que acarretaria a perda de toda sua dinamicidade, seria o Estado contemplativo. (SIDOU, 2003)

Convém notar, outrossim, que não há uma rigorosa diferenciação entre uma norma tributária fiscal e uma norma extrafiscal. Isso acontece por não existir uma forma de tributação que exerça unicamente uma das finalidades. Na verdade, o que se identifica é que em uma norma tributária, pode existir a prevalência de uma das finalidades, a preponderância do caráter fiscal ou extrafiscal, mas não uma finalidade que seja exclusiva (BOMFIM, 2015).

As normas fiscais alcançam sua finalidade de forma indireta com a aplicação dos recursos auferidos pelo ente público (GRIZIOTTI, 1959). As normas tributárias criadas para o cumprimento deste desiderato, possui como escopo a arrecadação por meio de uma distribuição igualitária do ônus tributário entre os contribuintes, de forma que o Estado invista esses valores

em prol do bem comum (BOMFIM, 2015). Nessa perspectiva, o cumprimento da finalidade pública perseguida pelas normas fiscais, dar-se-á pelo gato, dito de outra forma, pelas despesas.

Não obstante, na avaliação de Benvenuto Griziotti, as normas tributárias extrafiscais logrem seu fim diretamente através da sua própria imposição, é dizer, a criação ou exoneração de tributos por si só já atende à finalidade extrafiscal (GRIZIOTTI, 1959). Parece integralmente acertada a noção trazida pelo jurista italiano. O autor aponta que, diferentemente das normas fiscais, as quais concretizam sua finalidade com o gasto dos recursos arrecadados mediante a atividade de tributação, os regramentos extrafiscais não carecem da realização de etapas futuras, alcançando seu propósito com a simples entrada da norma extrafiscal em vigor. No entanto, deve-se observar algumas nuances referentes ao tema em comento.

São inúmeros os exemplos de normas destinadas a atender uma finalidade que não seja exclusivamente arrecadatória. Uma iniciativa bastante conhecida e que podemos tomar como exemplo são os incentivos fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus. Embora haja arrecadação tributária, o principal objetivo da política pública é promover o desenvolvimento regional (FOLLONI; FLORIANI NETO, OLIVEIRA, 2016). Neste caso, o objetivo é fomentar uma determinada conduta que construirá uma agenda positiva naquela região.

Não obstante, as normas extrafiscais não são utilizadas apenas para incentivar determinados comportamentos, é possível, também, a administração pública lançar mão desse expediente para inibir uma determinada conduta. Um bom exemplo disso, é a sobretaxação de cigarros e bebidas alcoólicas, conhecida como a tributação do vício, que quer induzir o consumidor a abdicar do hábito. Deste modo, a finalidade extrafiscal possui como objetivo desestimular as pessoas de consumirem produtos que prejudicam à saúde.

A elevada tributação do fumo justifica-se por ser este um dos principais problemas de saúde pública no mundo. O Brasil registra uma média de 161.853 mortes por ano proveniente do uso do tabaco, representando 443 mortes por dia. Desta forma, o tabagismo é a terceira maior causa evitável isolada de adoecimento e mortes precoces em todo o mundo (BRASIL, 2021).

Diante da tentativa de desestimular o uso do tabaco e em consequência diminuir o número de mortes, o Estado brasileiro utilizou-se de uma norma tributária. Neste caso, impondo elevadas alíquotas aos consumidores do danoso produto. É de verificar que a simples edição de uma norma extrafiscal, ao menos no Brasil, tem sido insuficiente para promover uma

diminuição do consumo de tabaco no país. O que vem acontecendo no país é a busca do consumidor por produtos mais baratos, optando algumas vezes em adquirir cigarros contrabandeados (PAES, 2017). Em 2013, o cigarro contrabandeado foi responsável por 17,4% do consumo do mercado brasileiro. Além disso, 10,9% do consumo está no mercado informal, que envolve a produção e a comercialização de cigarros no Brasil sem o pagamento de tributos (PAES, 2017).

Não se pode olvidar que a política adotada não atende o objetivo de proteger a saúde pública. O que tem se observado, na verdade, é que a alta alíquota empurra o consumidor, especialmente o mais pobre, a recorrer a produtos mais baratos e, possivelmente, de pior qualidade. Diante disso, o consumidor com vício inelástico tende a manter o uso de cigarros, sendo a tributação ineficaz para provocar o desejado desestímulo. Dessa forma, o imposto incidente sobre o tabaco tem cumprido caráter exclusivamente arrecadatório, ou seja, fiscal (FOLLONI; FLORIANI NETO; OLIVEIRA, 2016)

Para atender a finalidade extrafiscal, a norma tributária deve dedicar-se a realizar os fins destinados à República Federativa do Brasil. O escopo da extrafiscalidade, conforme assevera Nunes (2016), corresponde aos objetivos da república, que, em resumo, buscam construir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme descrito no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Fica nítido, que, o ente público, no processo de perseguir e materializar seus objetivos por meio de políticas públicas, deve ter a Constituição da República como farol. Devendo os poderes constituídos, no exercício das suas funções, sejam elas legislativas, administrativas ou judicantes, adotarem a persecução dos direitos e garantias fundamentais como parâmetro material. Nesta esteira, as escolhas no campo da tributação podem ser importantes aliadas na promoção da igualdade de gênero, raça, e até mesmo para assegurar o direito à liberdade religiosa¹⁴ e orientação sexual¹⁵.

¹⁴ Ver a dissertação apresentada por Guilherme Martins do Nascimento, cujo título é *A imunidade tributária dos terreiros: um estudo sobre o conceito de “templos de qualquer culto” adotado no sistema jurídico brasileiro*, apresentado no ano de 2023 ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília - UnB.

¹⁵ Ver tese de doutoramento defendida por Thiago Álvares Feita, intitulada *Igualdade de gênero tributária: contribuição para o debate sobre igualdade tributária e igualdade de gênero a partir dos direitos humanos*, defendida pelo autor o ano de 2022, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais - UFG.

Infelizmente, o que tem se observado é que, não raras vezes, alguns Estados têm adotado caminhos que se afastam da efetivação dos direitos fundamentais. À guisa de exemplo, vale lembrar como o Califa, para expandir o império islâmico, utilizou-se da tributação. O líder político não obrigava seus súditos a converterem-se para o muçulmanismo, entretanto, exigia dos adeptos ao Islã o pagamento de impostos mais brandos, em comparação às pessoas associadas a outras religiões (THORPE, 2003).

Não há dúvidas que, no caso supracitado, ainda que houvesse arrecadação de recursos mediante a tributação, a medida tinha como finalidade induzir que mais pessoas se convertessem ao muçulmanismo. Diante disso, fica fácil perceber que uma cobrança a menor, para os adeptos da religião islâmica, teria como consequência a diminuição na arrecadação. Em outras palavras, tem-se como resultado a possibilidade de colocar em segundo plano a questão fiscal em detrimento do alcance religioso.

A verdade é que, analisando de forma mais específica, a norma tributária possui uma única finalidade, a de promover políticas públicas. Para alcançar este fim, o ente federativo poderá utilizar-se da estratégia mais adequada, seja angariando recursos para investir na realização das políticas públicas escolhidas, ou adotando regras e critérios para fomentar ou desestimular determinadas práticas. Vale ressaltar, que os fins almejados devem estar em consonância com os objetivos e princípios constitucionais.

Entendimento que se assemelha à síntese proposta por Pedro Júlio D'Araújo (2021), quando declara que ambas as perspectivas, fiscal e extrafiscal, incidem sobre o comportamento humano, devendo-se, porém, observar que seus efeitos e finalidades devem coadunar com os objetivos constitucionais delineados pelo Estado.

Observa-se que a arrecadação é um ponto central do debate tributário, tendo na fiscalidade a preponderância de sua face positiva, e na extrafiscalidade a secundarização do caráter arrecadatório. Ademais, é importante observar a tributação para além do binômio fiscalidade/extrafiscalidade, sendo de fundamental importância para que se tenha uma boa compreensão deste fenômeno, investigá-lo do ponto de vista político (D'ARAÚJO, 2015). Dito de modo mais explícito, o sistema tributário, embora tenha, dentre as suas principais finalidades, a de angariar recursos aos cofres públicos, também é um importante instrumento por meio do qual o sistema político põe sua própria visão mundo em prática (MURPHY; NAGEL; 2005,).

Tanto é assim que para Luiz Alberto Gurgel Faria (2009) a extrafiscalidade pode contribuir com a redução das desigualdades regionais, sendo, inclusive, certo que a desoneração de tributos se insere na forma de intervenção estatal na economia por indução.

1.3. Progressividade e Regressividade

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu Art. 5º, a igualdade como um dos seus princípios fundamentais. Motivo que seria suficiente para toda regra tributária ter a igualdade como mandamento obrigatório. No entanto, o legislador constitucional faz questão de repetir o referido princípio ao cuidar do Sistema Tributário Nacional.

O mesmo texto constitucional, em seu art. 150, II¹⁶, veda que a União, assim como os demais Estados-membro, oferte tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O legislador constituinte preferiu especificar que a igualdade geral, já anteriormente inculpada, deveria ser aplicada também nas relações tributárias, entre fisco e contribuinte. A igualdade é um dos princípios utilizados pelo legislador para impor limites ao poder de tributar exercido pelo Estado.

Não obstante, ainda ao cuidar de matéria tributária, o texto constitucional dispõe que sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Neste sentido, determina a aludida norma, que deve o Estado observar, na cobrança dos impostos, as condições materiais objetivas dos contribuintes.

Saliente-se que, determinar uma graduação significa fazer a escolha por um tratamento desigual. É dizer: o montante dos valores exigidos através da cobrança de impostos será diferenciada, tendo como critério a capacidade econômica daqueles que pagarão. Contribuintes com maior capacidade contribuirão com montante mais elevado, ao passo que aqueles com menor, pagarão impostos menos gravosos.

No entanto, uma leitura apressada dos trechos do texto constitucional aqui referidos, pode acarretar o sentimento de possível contradição entre os mesmos. Porém, a interpretação

¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

da Constituição Federal deve se dar na direção de harmonizar todo seu conteúdo. Desta maneira, resta a seguinte indagação: Como conciliar uma norma constitucional que determina tratamento desigual com uma norma que impõe comportamento contrário, ou seja, veda o tratamento desigual? (FOLLONI, 2019)

Para Folloni (2019), a chave para uma possível resposta à presente pergunta, pode ser encontrada observando o conceito de situação de equivalência, conteúdo que deve ser compreendido como medida da desigualdade. Em síntese, quer dizer que os contribuintes que possuem capacidade econômica semelhante, estão em situação equivalente, devendo, assim, sofrer tratamento igual.

Diante disso, parece óbvio que ao se utilizar de uma interpretação *a contrario sensu*, os contribuintes que não estão em situação de equivalência são aqueles que não possuem a mesma capacidade econômica, devendo o Estado, na medida dessa desigualdade, conceder-lhes tratamento tributário diferenciado.

Esclarecedoras são as palavras de Luis Eduardo Schoueri (2019) ao referir-se à escolha do legislador em aplicar alíquotas diferenciadas aos contribuintes do Imposto de Renda. Segundo o autor, graduar os impostos conforme a capacidade econômica não contraria o princípio da igualdade, pois naquilo que são iguais, receberão tratamento idêntico. Entretanto, naquilo que se diferenciam, o Estado dará tratamento diferenciado, e esta graduação de impostos dar-se-á o nome de progressividade.

Desta forma, a progressividade pode ser entendida como um meio para realizar o princípio da capacidade contributiva (ATALIBA, 1991). Na mesma esteira caminhou o voto do O ministro do Supremo Tribunal Federal, Ricardo Lewandowski, defende que a progressividade tem como principal objetivo materializar o princípio da capacidade contributiva (BRASIL, 2013) Enfim, a progressividade e a capacidade contributiva constituem os fundamentos normativos do Sistema Tributário Nacional.¹⁷ Observam os pensadores Murphy e Nagel (2022) que a capacidade contributiva é o termo utilizado pelo direito positivo para assegurar-se de escolhas políticas justas no campo tributário.

¹⁷ O informativo nº 832, do Supremo Tribunal Federal, faz referência ao julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4697 e 4762, que tem como relator o ministro Edson Fachin.

Como se há de verificar, um imposto progressivo é aquele no qual se eleva a alíquota da exação conforme o crescimento da renda (MUSGRAVE, 1980). Dito de outra forma, quando suas alíquotas se elevam conforme também aumenta a base de cálculo, o tributo é progressivo. (SCHOUERI, 2019)

A graduação da tributação, como relatado, é uma legítima forma de alcançar a eficácia jurídica da capacidade contributiva, sendo o legislador ordinário obrigado a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade, conforme a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte (BECKER, 1998).

A progressividade pode, ainda, ser caracterizada através da incidência de impostos seletivos. Nestes casos, Feital (2018) afirma haver a incidência de alíquota mais elevada nos produtos e serviços comumente adquiridos por consumidores com maior capacidade contributiva e que sejam considerados não essenciais.

É de suma importância a previsão do princípio da progressividade na Constituição Federal de 1988¹⁸, por obrigar o legislador infraconstitucional a observá-lo em sua atuação. A capacidade contributiva, por ser um dever de graduação em face à capacidade econômica, é uma restrição ao poder de tributar, limita as possibilidades do Estado impor um único critério, ainda que possa existir, teoricamente, outras possibilidades (FOLLONI, 2019). Todos os impostos, por serem constitucionalmente impelidos a homenagear a capacidade contributiva, são passíveis de tratamento progressivo. (ATALIBA, 1991)

Como dito, há a previsão constitucional para adoção da progressividade na tributação. Não obstante, diante do contexto social e econômico, a graduação na cobrança do tributo, justifica-se devido ao cenário de significativa concentração de renda que se observa no país. Assim, no ensejo de promover a redistribuição das riquezas, tendo a tributação como aliada, impõe-se o princípio do sacrifício crescente, propiciando a adoção de uma tributação justa, que exige uma maior participação dos ricos (MURPHY, 2005)

¹⁸ O princípio da progressividade está previsto no Art. 145, §1, da Constituição Federal de 1988, a saber:
Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A regra da tributação no Brasil deve ser a progressividade, pois assim é que a Constituição Federal de 1988 determina. O contexto de desigualdades, que obriga a adoção de medidas redistributivas, também impele o Estado a observar a progressividade na tributação. No entanto, embora haja mandamento constitucional e premente necessidade, diante a concentração de riquezas, as escolhas políticas no campo tributário não atendem ao princípio da progressividade, ou seja, é indubitavelmente regressiva.

Não obstante, observa Derzi (2014), que a realidade da tributação brasileira, é que os cidadãos de baixa renda suportam uma alta carga tributária. Embora a Constituição apregoe que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica de cada um, o que não tem acontecido. Desta maneira, deve o Estado, para reparar estas distorções, devolver os valores pagos pelos contribuintes, a título de tributo, e que não possuem a devida disponibilidade econômica para isso.

Como se percebe, a capacidade contributiva não amplia as possibilidades de tributação, na verdade, ela possui função contrária, visa restringir a atuação do Poder Público, ao impor o critério da igualdade. Segundo Folloni (2019), o princípio em questão, possui o dever de tributar em consonância com a capacidade contributiva do contribuinte, pois, na ausência deste, o poder tributário teria menos contornos. A tributação não é um mero instrumento de geração de recursos para o Estado, embora este seja seu objeto mediato, mas sim, um mecanismo que, em sintonia com os demais princípios, atua na consecução dos demais objetivos constitucionais. Nesse contexto, pondera Greco (2002), que o desejo arrecadatório deve ser balizado pelo bem comum, pois na ponderação de valores constitucionais, o princípio da solidariedade social, por ser um objetivo fundamental, deve prevalecer em face da arrecadação. (GRECO, 2005)

Como parece evidente, a regressividade é um comportamento contrário ao da progressividade, ocorre quando as alíquotas aumentam conforme há uma diminuição da base de cálculo, observando-se, na prática, uma tributação mais contundente em face daqueles que manifestam menor capacidade econômica (FEITAL, 2018). Verifica Valcir Gassen (2012) que, deve ser entendido como regressivo, o aumento da onerosidade relativa em razão inversa à capacidade contributiva do sujeito tributado.

A regressividade se manifesta, ainda, mediante a relação entre a renda dos indivíduos e o volume de tributo pago, a partir do impacto que a exação exerce sobre o patrimônio do contribuinte. Desta maneira, será regressiva a tributação quando o crescimento do percentual

comprometido com o pagamento de tributo coincidir com a diminuição da renda, assim como o contrário. Pode-se entender a progressividade como a aplicação de uma alíquota maior na medida que a base tributária aumenta. Dito de outro modo, afirma-se que um tributo é progressivo quando suas alíquotas estão dispostas em uma escala crescente em função de uma variação também crescente na capacidade econômica do contribuinte: à medida que a base tributária aumenta, a alíquota aumenta.

Outrossim, também estamos diante da regressividade quando os sistemas tributários escolhem onerar mais o consumo do que o capital. Por conta dessa decisão política, acaba havendo uma maior incidência tributária por meio de tributos indiretos, obrigando os mais pobres a suportarem uma carga tributária maior, na comparação com os mais ricos (DERZI, 2014, p. 58). Esta forma de tributar, por conseguinte, viola o princípio da capacidade contributiva e por extensão o princípio da igualdade. (FEITAL, 2018)

Assim sendo, a regressividade absorve um percentual maior da renda dos mais pobres, fato que além de ser um absurdo lógico também deve ser considerado inconstitucional, se analisarmos a realidade brasileira. (FEITAL, 2018). Pois, a regressividade favorece os mais ricos em detrimento das classes subalternas, em nítida violação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, assegurados pela Constituição Federal de 1988. (FEITAL, 2015))

A Constituição Federal de 1988 é repetitiva em tratar do princípio da igualdade. Pode-se observar que no caput do Art. 5º, o legislador originário, além de trazer a igualdade como direito fundamental, reitera a igualdade de tratamento entre todas as pessoas perante a lei (TORRES, 1999). Não bastasse, já no primeiro inciso do artigo em tela, proclama que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. Inúmeras são as passagens nas quais a Constituição de 1988 faz menção à palavra igualdade, ou o princípio pode ser extraído mediante interpretação.

Não satisfeito com a previsão geral do princípio da igualdade, o legislador constituinte teve o cuidado de prever, no texto constitucional, a igualdade tributária, ou seja, igualdade específica. Entendimento extraído da interpretação do inciso segundo do Art. 150 da Constituição Federal de 1988. Não obstante, é reforçado com a previsão da observância da capacidade contributiva e da progressividade, como já demonstrado.

Diante de uma compreensão lógica e dos mandamentos constitucionais, ora replicados, fica nítido que as escolhas políticas no campo da tributação devem ter como objetivo promover uma divisão igualitária do ônus tributário, que considere a capacidade contributiva e que seja, por consequência, progressiva. Ademais, na prática, o que se observa é que o Brasil optou por um modelo contrário àquele estabelecido pela Constituição Federal de 1988. O Sistema tributário brasileiro, não apenas deixa de cumprir a regra da progressividade, vai além, é regressivo.

Uma das formas de se detectar a regressividade na tributação brasileira, é observando quais as bases econômicas de incidência ofertam o maior montante de recursos aos cofres públicos. Entende-se por bases econômicas aquelas manifestações de riqueza do contribuinte sobre as quais incidirá a cobrança do tributo (D'ARAÚJO, 2015). Neste sentido, observa Gassen (2013), que diversos países adotam o patrimônio, a renda, e o consumo como as principais bases econômicas de incidência.

No Brasil, fez-se uma escolha de concentrar uma maior arrecadação tributária sobre bens e serviços que compõem a base econômica do consumo, em detrimento da renda e do patrimônio. Decisão política que torna a tributação regressiva, conceito já acima explicitado.

A escolha de tributar preferencialmente o consumo é mascarada, pois o legislador, ao nominar os impostos que incidem sobre esta base econômica, não deixa explícita sua intencionalidade. O legislador constituinte, conforme as nomenclaturas dos impostos, sugere que tais exações incidem sobre a produção (IPI), a circulação (ICMS), e a prestação de serviço (ISS), dando a impressão de que a carga tributária é suportada pelos produtores ou comerciantes (GASSEN; SILVA, 2011). Tamanha é a confusão conceitual sobre o tema, que o Superior Tribunal de Justiça - STJ chegou a afirmar que, conforme a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar 86/97, o consumo não constitui fato gerador do ICMS¹⁹.

Assinale, ainda, que o legislador jamais se dignou a indicar quais tributos seriam classificados como indiretos, tarefa que é há muito desenvolvida pela literatura especializada²⁰.

¹⁹ BRASIL. REsp 903.394/AL, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 26.04.2010

²⁰ Stuart Mill, no ano de 1848, em seu livro *Princípios de Economia Política*, cunhou conceitos que ainda são utilizados, a saber:

“Um imposto direto é aquele cobrado exatamente das pessoas que se tenciona ou se deseja que o paguem. Impostos indiretos são aqueles que são cobrados de uma pessoa, na expectativa ou com a intenção de que esta se indenize à custa de outra, tal como o imposto de consumo ou as taxas alfandegárias. O produtor ou o importador de uma mercadoria é intimado a pagar um imposto sobre esta, não com a intenção de cobrar dele uma contribuição especial,

Percebe-se que mesmo no Art. 166²¹ do Código Tributário Nacional - CTN, destinado aos tributos indiretos, conforme entendimento jurisprudencial, o legislador não fez menção expressa a esta categoria. (SEGUNDO, 2012)

A falta de transparência do sistema tributário faz com que muitos dos consumidores não percebam a injustiça a qual estão sendo submetidos. Ao arcar com o ônus tributário indiretamente, o consumidor não internaliza que está pagando o tributo, causando-lhe um efeito anestesiante (GASSEN, 2012). Por isso, os impostos que incidem sobre o consumo são classificados como indiretos, pois estando embutidos no preço das mercadorias ou serviços, são pagos sem que o consumidor tenha consciência de sua existência. (GASSEN; SILVA, 2011)

A partir desse conceito, é possível identificar os tributos indiretos como sendo aqueles incorporados ao preço final das mercadorias e serviços adquiridos pelo consumidor (GASSEN; SILVA, 2011).

Observa, ainda, os autores, que quase todos os tributos têm seus valores repassados ao preço final do produto ou serviço a ser comercializado, o que poderia levar ao entendimento de que todos os tributos incidiriam sobre o consumo. No entanto, para auferir a carga tributária deve ser observada a presença de um fato de consumo no aspecto material da hipótese de incidência (GASSEN; SILVA, 2011). Neste sentido, apenas se pode afirmar que um tributo incide sobre o consumo se se identifica um fato de consumo na relação fiscal.

Avalia Gassen (2013, p. 59) que “os tributos indiretos incidem definitivamente sobre aquele que adquirir e consumir o bem ou serviço tributado.” São tributos que se caracterizam pela existência do fato de consumo, identificado pela cobrança da exação apenas ao concretizar a aquisição ou uso por parte de terceiros, sendo esta a principal diferença entre ambos. Esclarecedoras são as palavras de Gassen (2013, p. 59-60), a saber:

Admitindo-se por critério a possibilidade de repercussão econômica dos tributos poder-se-á classificá-los em diretos e indiretos. Tributo direto ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária, não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de “direito”, pode repassar a um terceiro, que passa

mas com a intenção de taxar, por seu intermédio, os consumidores da mercadoria, dos quais, como se supõe, ele recuperará o montante, aumentando o preço da mesma.” (MILL, 1996, p. 395)

²¹ A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu Art. 166, estabelece que:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”

a dever de “fato”, o encargo do pagamento do tributo. O primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.

É verdade que os tributos diretos, aqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio, podem ser incorporados pelo detentor de bens ou direitos no preço de venda. No entanto, diferencia-se dos tributos sobre o consumo pelo fato do tributo ser devido, ainda que não haja a comercialização do bem ou direito, ou seja, mesmo que não se verifique a existência do fato de consumo. (GASSEN; SILVA, 2011)

À guisa de exemplo, o Imposto de Propriedade Territorial e Urbana - IPTU pode ser útil para uma melhor compreensão do tema. O proprietário de uma casa ou apartamento na zona urbana de uma cidade, que esteja sujeito à cobrança do aludido imposto, pode repassar os valores pagos com a exação para o preço do imóvel na ocasião de uma possível venda, não há norma que impeça. Porém, mesmo que a transação econômica não se concretize, a obrigação de pagar o tributo deverá ser quitada, pois o fato gerador se concretizou independente da sua comercialização. (GASSEN; SILVA, 2011)

A tributação indireta é aquela na qual o contribuinte de direito pode repercuti-la, ou seja, pela repercussão apura-se o contribuinte de fato pelas transações ou traspasses sucessivos operados pelo (s) contribuinte (s) de direito. Os tributos indiretos incidem definitivamente sobre aquele que adquirir e consumir o bem ou serviço tributado. À guisa de exemplo, o Imposto de Propriedade Territorial e Urbana - IPTU pode ser útil para uma melhor compreensão do tema. O proprietário de uma casa ou apartamento na zona urbana de uma cidade, que esteja sujeito à cobrança do aludido imposto, pode repassar os valores pagos com a exação para o preço do imóvel na ocasião de uma possível venda, não há norma que impeça. Porém, mesmo que a transação econômica não se concretize, a obrigação de pagar o tributo deverá ser quitada, pois o fato gerador se concretizou independente da sua comercialização. (GASSEN; SILVA, 2011)

O Imposto sobre produtos industrializados - IPI, o Imposto sobre circulação de mercadoria e transporte interestadual - ICMS, e o Imposto sobre serviço - ISS são os principais tributos que incidem sobre o consumo. No entanto, existem outras exações que o comerciante repassa para os consumidores finais mediante inclusão nos preços dos bens e serviços consumidos. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, mais conhecidos pela sigla PIS/PASEP, as quais são contribuições que incidem sobre o faturamento

das empresas, também são repassados aos consumidores (GASSEN; SILVA, 2011). Para Valcir Gassen (2013, p. 94-95) os tributos que incidem sobre o consumo são “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”

São vastos os dados que ajudam a comprovar o caráter regressivo da tributação brasileira. Diante do objetivo do presente texto, decidiu-se analisar os dados relativos ao percentual da arrecadação com a tributação das bases econômicas e o Produto Interno Bruto, e a comparação com os países que integram a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.

Em 2022, a arrecadação tributária de todos os entes federados juntos foi equivalente a 33,71% do PIB - Produto Interno Bruto brasileiro, receita que superou em 0,65 pontos percentuais a arrecadação do PIB em relação ao ano anterior, conforme dados da Receita Federal do Brasil. Registre-se que deste percentual, o correspondente de 13,44% foi arrecadado mediante a cobrança de tributos incidentes sobre bens e serviços. Enquanto a soma dos impostos adquiridos com a tributação do patrimônio e da renda não chega a 11% do PIB. (BRASIL, 2023)

Os números mostram uma nítida escolha do Estado brasileiro em ter no consumo sua principal fonte de arrecadação de tributos. Ressalte-se que a configuração de 2022 não deve ser entendida como um cenário isolado ou mesmo momentâneo, é oportuno salientar que esta é uma tendência que se mantém por pelo menos uma década²².

Países que compõem a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE arrecadam uma média de 10,6% do PIB tributando a renda, lucros e ganhos de capital, ao passo que no Brasil a arrecadação da mesma base econômica é de 6,9% do PIB. Embora o imposto sobre propriedade, as alíquotas possuam valores próximos, isso não se observa no imposto sobre bens e serviços quando feita a mesma comparação. No Brasil, a arrecadação referente à cobrança de impostos sobre o consumo foi de 13,5% do PIB, maior do que a média da OCDE, que foi de 10,8% do PIB no mesmo período. (BRASIL, 2022)

²² O Boletim produzido pelo Ministério da fazenda, intitulado “Estimativa da Carga Tributária Bruta 2022” traz uma tabela comparando o percentual de arrecadação tributária por base econômica dos últimos doze anos.

Os dados ora apresentados, demonstram que, em termos proporcionais, quem ganha menos paga mais impostos. Isso acontece por ser a tributação sobre o consumo igualmente suportada por todos os contribuintes, sejam eles considerados de baixa renda ou não.

Para ilustrar o que se deseja elucidar, é válido o exercício de imaginar a pessoa mais rica do Brasil e um trabalhador que possui a renda mensal de um salário-mínimo. Ambos adentram um mercado localizado em um dos grandes centros de uma capital do território nacional, e adquirem uma sandália de borracha, do mesmo tamanho, da mesma cor e modelo. Provavelmente o aludido produto terá embutido em seu valor final o montante equivalente aos tributos exigidos, pois, os valores referentes à exação são repassados pelo comerciante ao consumidor final. Neste caso, tanto o assalariado, assim como a pessoa mais rica do Brasil, terão que desembolsar o mesmo valor em tributos, independente da renda percebida por cada um deles.

É evidente que os valores pagos a título de impostos representam um percentual muito maior da renda do trabalhador assalariado em comparação à renda da pessoa mais rica do país. Fato que contraria por completo o princípio da capacidade contributiva presente na Constituição Federal de 88 e em consequência, também contrasta com a ideia de progressividade. Neste sentido, uma tributação baseada majoritariamente no consumo possui caráter regressivo, violando, assim, os Princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva, da Pessoalidade na Tributação. (GASSEN; SILVA, 2011)

Não restam dúvidas de que a Constituição Federal de 1988 elegeu a progressividade como regra primordial do Sistema Tributário pátrio, por ser elemento materializador da igualdade, da justiça e do Estado Democrático de Direito. É verdade também que, diante do que foi até aqui demonstrado, as escolhas feitas no campo da tributação têm se tornado regressivas. Por conta das consequências nocivas da regressividade para a sociedade brasileira, muitos conferem à progressividade o poder de pôr fim nas desigualdades ocasionadas pela injustiça fiscal.

Relembra Aliomar Baleeiro (2010), que nos séculos XV e XVI, na Grécia Antiga, provavelmente na república florentina, já implementaram impostos progressivos. Entretanto, é em meados do século XIX que esta prática torna-se mais difundida, sugere o autor, que a demora no uso generalizado da progressividade se deu devido à resistência das classes mais opulentas e os possíveis resultados nocivos à economia. Embora passado todo esse tempo, ainda

se identifica manifestações contrárias à progressividade, ou quem defenda apenas no discurso, mas que ofereça resistências no plano prático.

Distante de um modelo ideal, que seja baseado nos ditames constitucionais, ainda que a Constituição Federal de 1988 oferece diversos dispositivos que buscam assegurar uma tributação progressiva e atenta à justiça fiscal, o que se percebe na prática é uma distribuição regressiva da carga tributária. A consequência disso, segundo Pedro Júlio D'Araújo (2021), é que o ônus tributário tende a aumentar inversamente proporcional à renda de grupos situados em condição de vulnerabilidade, obrigados a prescindir de valor proporcionalmente maior em comparação com classes mais abastadas.

Não se pode olvidar que o debate sobre a progressividade remonta o período da antiguidade clássica (296 A.C), especialmente em Atenas, à época de Sólon (FALCÃO, 2023), desde lá, a progressividade, já compunha o discurso de um imposto justo. Com o passar do tempo, já nos idos do sec. XIX, com o advento da Revolução Industrial, a progressividade passa a cumprir uma importante tarefa, preencher o vazio social na sociedade pós-Revolução Industrial. Além de outros fatores, a progressividade passa a ser um elemento primordial para o progresso social da época, ao introduzir uma ação solidária conduzida pelo Estado. (FALCÃO, 2023)

Nesse diapasão, a progressividade passou a figurar como um amálgama social, sendo responsável pela parcial diminuição das desigualdades sociais. Por atuar como um valioso elemento de coesão social, no século seguinte foi incorporada à lista de direitos sociais positivados, constituindo-se, assim, em um indispensável ator no cenário político. (FALCÃO, 2023)

É de se ressaltar que a ideia de progressividade tributária, nessa sua longa trajetória, sofreu inúmeros questionamentos, não gozando da posição de unanimidade que possui na atualidade. As discussões sobre as assimetrias produzidas pela tributação, em sua maioria, enxergam a progressividade como uma vara de condão capaz de, em um passe de mágica, estabelecer a igualdade prometida pela Constituição Federal de 1988 (FALCÃO, 2023). No entanto, nem sempre foi assim.

Falcão (2023) aponta que, dentre os críticos à taxaçaõ progressiva, destacou-se Hayek, o qual afirmava que esta seria uma espoliação legítima, ou ainda, que a escolha de tributos

progressivos e detrimento de uma tributação proporcional configura, apenas, uma espécie de discriminação dos mais ricos. Nesta mesma direção, o autor brasileiro relembra que Scheve e Stasavage defendiam a tese de que se as pessoas ganharam dinheiro através do talento e do esforço, não deveriam sofrer com uma taxa de imposto mais elevada só porque têm mais.

Outra crítica endereçada à progressividade, está lastreada em Pareto, diz respeito ao processo de produção legislativa, meio pelo qual a tributação mais equânime seria implementada. As normas seriam elaboradas por aqueles que não são obrigados a pagar os impostos, partindo-se da máxima de que paga tributo quem não consegue evitá-los. Não bastasse, os legisladores teriam ainda a possibilidade de dividir, entre si, os valores coletados com a exação, o que poderia se tornar um estímulo para o aumento de arrecadação. (FALCÃO, 2023)

Outra preocupação expressada por Pareto, refere-se ao temor da progressão ser iniciada com um modelo moderado e desenvolver-se para um modo de espoliação organizada (FALCÃO, 2023). Aliomar Baleeiro (2010, p. 264) relembra o debate travado pelos opositores à progressividade durante os séculos XVII e XIX, os pensadores contrários a sua implantação “usavam de comparações ásperas, roubo graduado, navegação sem leme nem bússola ou compasso, etc e profetizavam males terríveis: ruínas das famílias, colapso da economia, êxodo de capitais, demagogia, convulsões sociais, etc.” Receio que parece razoável no período da elaboração da aludida reflexão e válido para o período atual.

No período recente, o instituto da progressividade tem enfrentado pouquíssima desconfiança, é tratado como uma unanimidade nos mais diferentes meios, podendo inclusive ser entendido como o ópio da intelligentsia tributária, devido o rechaço a vozes contrárias, apesar das controvérsias que acompanham a temática (FALCÃO, 2023). Nesse sentido, é válido observar que a obsessão pela progressiva pode esconder objetivos que estão além dos declarados ímpetos de justiça e igualdade tributária. Uma circunstância que merece investigação está relacionada com o desejo de um seletivo grupo de rentistas, que por conta do seu capital acumulado e das relações privilegiadas como poder, possui amplas condições de driblar o alcance da progressividade por meio do planejamento tributário e do nomadismo fiscal. (FALCÃO, 2023)

Ademais, entende Marco Aurélio Ayres Lima (2022) que o potencial da progressividade em promover algum nível de justiça tributária, aponte os obstáculos que dificultam a sua

implementação. Um primeiro empecilho diz respeito a influência que as classes sociais mais ricas exercem sobre o campo político. Através do poder político que possuem, tendem a intentar esforços para impedir medidas que impliquem na promoção de isonomia fiscal.

A configuração do federalismo fiscal insculpido pela Constituição de 1988, por conta da autonomia financeira garantida aos entes federativos, pode ser entendido como um obstáculo à implementação de uma taxação progressiva. Devido à dependência financeira de Estados e Municípios da arrecadação proveniente da cobrança do ICMS e ISS, respectivamente, os quais são tributos incidentes sobre o consumo, é grande a resistência desses entes prescindirem de tais recursos. Isso posto, gestores públicos das esferas estaduais e municipais, demonstram preocupação diante da possibilidade de alteração na legislação tributária vigente. (LIMA, 2022)

Um último aspecto que atravança a efetivação da progressividade no Sistema Tributário brasileiro tem relação com aspectos inerentes à política externa. Inegavelmente, o processo de internacionalização do pós-guerra impôs aos sistemas tributários a necessidade de convergência de suas estruturas tradicionais com o intuito de adaptá-las à dinâmica do movimento global de capitais, do multilateralismo e do pujante processo de integração econômica iniciado no continente europeu (FALCÃO, 2012). Diante a imposição do Brasil adequar-se ao modelo de tributação escolhido pelas potências mundiais, como o mais apropriado, dificulta uma mudança interna das bases econômicas tributáveis.

Não obstante, diante do contexto de internacionalização dos sistemas tributários e a busca por investimentos estrangeiros, coloca-se como empecilho às mudanças na forma de tributar. Nesse sentido, tais exigências internacionais influenciam negativamente para a construção de um consenso político para a aprovação de propostas que objetivem o aumento da tributação sobre o capital e a renda, e a diminuição da incidência sobre o consumo. (LIMA, 2022)

Diante do exposto, Falcão (2023) alerta que o debate contemporâneo sobre a progressividade carece de profundidade, estando, inclusive, distante da riqueza teórica de outrora, o que não condiz com o cenário atual. Não obstante, salienta o autor, não ser contrário a utilização do instituto da progressividade como instrumento de justiça fiscal, mas quer alertar sobre a necessidade de lançar-se luz sobre a temática. Especialmente, sobre as variáveis que não têm sido percebidas por aqueles que expõem um apoio incondicional à progressividade, sem considerar outros horizontes possíveis.

Há uma responsabilidade coletiva pela manutenção da regressividade na tributação brasileira, para Feital (2018), deve o Estado implementar alternativas para reparar tais injustiças. Quando alcançado um nível mínimo de justiça tributária é que seria possível pensar em responsabilidade pessoal pelas escolhas feitas.

Não há dúvidas de que seja imprescindível para o Estado, no seu desiderato de promover o bem comum, dispor de um Sistema Tributário eficiente. Nesse sentido, deve a administração pública alcançar todos os fatos geradores permitidos pela legislação vigente, e realizar a coleta do valor devido a título de tributo. Esta é a finalidade precípua do Estado Fiscal, arrecadar recursos e destiná-los para a consecução dos objetivos determinados na Constituição.

No entanto, além da eficiência, a tributação deve sempre homenagear a equidade. Não basta o legislador criar as condições necessárias para alcançar todo contribuinte que incorrer em uma hipótese de incidência descrita na lei, deve, sim, conjuntamente, fazer com que cada um contribua nos limites da sua possibilidade. Desta maneira, deve o Estado conceber o Sistema tributário a partir do binômio equidade e eficiência, pois arrecadar é fundamental, mas que seja feito de maneira justa.

2. Direito Tributário Crítico

2.1. Teoria Crítica

Há diferentes formas para se compreender a noção de teoria. De modo geral, entende-se por Teoria, um conjunto de hipóteses ou de argumentos destinados a compreender, ou mesmo explicar, um determinado fenômeno ou suas conexões. Uma teoria, em suma, possibilita dizer como as coisas se apresentam no mundo (NOBRE, 2004). A validade de uma teoria consiste na correspondência, a partir do confronto, das proposições deduzidas com os fatos ocorridos. Observando-se que não há adequação entre prática e teoria, uma das duas, ou ambas, precisam ser revisitadas para identificar onde se deu a falha. (HORKHEIMER, 1947).

Teoria é conjunto de argumentos para explicar o mundo, no entanto, se for uma teoria científica, deve provar não apenas como o mundo é, mas conseguir antever como o mundo será. Uma teoria é validada se os seus prognósticos forem confirmados, do contrário deve ser refutada. Horkheimer (1947), ao estabelecer uma relação de constatação do fato concreto e o saber intelectual anteriormente formulado, estar-se-ia diante de uma explicação teórica.

A noção de teoria até aqui descrita contrapõe-se à prática, entendendo esta como uma aplicação da teoria. Partindo-se dessa definição, entende-se que existe uma diferença qualitativa de como as coisas são, para como elas deveriam ser. Neste sentido, a teoria deve ser colocada em prática (NOBRE, 2004). Não obstante, como bem sustenta Nobre, o principal autor utilizado para a discussão sobre a contribuição dada por Horkheimer no presente trabalho, há outro significado para o termo. Nesse contexto, a prática não é vista como a aplicação da teoria, mas sim, como um conjunto de ideais que orientam a ação, de princípios segundo os quais se deve agir para moldar a própria vida e o mundo (NOBRE, 2004). Nessa segunda abordagem, a prática demonstra como as coisas deveriam ser.

Diante disso, não se almeja, de maneira alguma, abolir o fosso que existe entre Teoria e prática, pois, se se agisse sem reflexão, se estaria diante de uma ação cega, ao passo que se teorizar sem considerar a prática, estaria abolida a chance das coisas diferirem do que se apresentam. Desta maneira, embaralhar Teoria e prática eliminaria a possibilidade de reflexão de duas importantes dimensões da vida, o conhecimento e a ação. (NOBRE, 2004)

Ao acrescentar-se a qualidade de crítica ao termo teoria, torna-se imperioso averiguar qual o sentido que a locução passa a carregar. Ensina Wolkmer (2019), que são múltiplos os

significados que a expressão possui, por sua natureza, possibilidades e limites, não sendo possível determinar um único conceito e uma exclusiva sistematização ou tipologia das teorias críticas.

Karl Marx, fundador da Teoria Crítica no sentido que é atualmente conhecida, defendeu que o socialismo não é apenas uma ideia, mas sim, o resultado de processos sociais concretos. Para ele, a dinâmica social é possuidora da nova ordem possível, estando a teoria e a prática irmanadas no pensamento e na ação. Neste sentido, a teoria de Marx é uma crítica da sociedade capitalista, que tem na prática do proletariado o elemento transformador das relações sociais capitalistas (NOBRE, 2008).

Na tentativa de estabelecer parâmetros mínimos para uma devida definição do que se entende como pensamento crítico²³, adotamos como ponto de partida os ensinamentos desenvolvidos pelos pré-socráticos, mais precisamente, da escola Jônica. Isso se justifica porque a tradição do pensamento crítico inicia-se com a crítica que Anaximandro faz a Tales. Não obstante, existiam escolas que desprestigiavam a atitude crítica, a exemplo daquela que Pitágoras comandava. (FOLLONI, 2022)

A escola de Pitágoras possuía uma característica religiosa, ensejava construir uma doutrina, preservá-la e disseminá-la, sem promover grandes alterações, apenas pequenos retoques. Por ser uma escola contrária à crítica, avessa a argumentos dissidentes, como nos recorda Popper (2019), profundo estudioso dos clássicos, voltava-se a dogmas ao invés de argumentos.

Por sua vez, Tales incentivava e tolerava a crítica, concedia abertura para divergências, desta forma a atitude crítica tornou-se uma característica marcante da Escola Jônica. A tradição do pensamento crítico possibilitou a pluralidade de ideias, todas procurando se aproximar da verdade, tendo como caminho para isso a discussão crítica. Tinha como ponto de partida o pensamento de que todo conhecimento é provisório, tendo a inovação como valor. No entanto, seguindo novamente as palavras de Popper (2019) a inovação também estaria sujeita a um exame crítico.

É de suma importância que uma teoria crítica esteja calcada em bases empíricas sólidas (POPPER, 2019). Embora a Escola Jônica seja a pioneira no exercício do pensamento crítico,

²³ Perceba-se que a escola Jônica inaugura o pensamento crítico, Marx a Teoria Crítica.

é Karl Marx o primeiro a fornecer parâmetros básicos para construção de uma Teoria Crítica, que auxilie na compreensão da realidade posta.

Salienta Marx que o socialismo não é apenas uma ideia, mas sim, o resultado de processos sociais concretos. Essa aludida dinâmica social apontada pelo autor, é possuidora da nova ordem possível, estando a teoria e a prática irmanadas no pensamento e na ação. Neste sentido, a teoria de Marx é uma crítica da sociedade capitalista, que tem na prática do proletariado o elemento transformador das relações sociais capitalistas (NOBRE, 2008).

A partir das ideias oferecidas por Marx, Max Horkheimer desenvolveu, no ano de 1936, um importante trabalho, intitulado *Teoria Tradicional e Teoria Crítica*, o qual servirá como base para discussão ora proposta.

Para um entendimento do que defende Horkheimer, é de fundamental importância compreender o que diferencia Teoria Tradicional e Teoria Crítica. Distinção que se dá mediante uma orientação para emancipação da sociedade e o comportamento crítico diante da realidade, princípios basilares da Teoria Crítica. Além disso, faz-se imprescindível uma detida análise do momento histórico, permitindo que ao realizar um diagnóstico do tempo presente. Vale observar, que segundo Horkheimer (1937), a aludida distinção, não enseja questionar o significado da teoria em geral, mas sim o conteúdo dessa teoria, por ser concebida sem estabelecer um contato com os problemas de uma ciência empírica particular.

Para Horkheimer, a Teoria Tradicional desenvolve-se a partir dos princípios inerentes às ciências naturais, especialmente a matemática e a física, isso devido aos resultados reconhecidos por essas ciências serem tidos como excelentes, devendo ser esse o modelo adotado como universal Horkheimer (1980). Para os adeptos dessa teoria, é possível, produzir conhecimento científico no campo das ciências sociais utilizando-se do modelo causa e efeito, próprio das ciências da natureza. Não bastasse, tudo isso, sendo imparcial, partindo da ideia de que a sociologia é demonstrável, previsível e calculável, a exemplo das ciências naturais (CARNAÚBA, 2010).

Uma característica da Teoria Tradicional que merece atenção diz respeito ao seu caráter puramente descritivo da realidade. Por isso, para Carnaúba (2010), a investigação realizada pela teoria tradicional impõe uma nítida separação entre o indivíduo e a sociedade, dessa forma, comportamento humano passa a ter a sociedade como objeto.

Como visto, o objeto das teorias em questão, não coincidem. Na Teoria Tradicional, o objeto é um elemento externo ao sujeito, ao passo que para a Teoria Crítica há uma relação orgânica entre sujeito e objeto. Este sujeito histórico está inserido em um processo que o molda e condiciona, por estar nele inserido. Por acreditar estar fora da dinâmica histórica e social, o adepto da Teoria Tradicional, adota uma postura distorcida da atividade científica e da função da mesma. (FREITAG, 1986).

A Teoria Tradicional opera com proposições condicionais, aplicadas a uma determinada situação. Pressupondo-se uma dada circunstância, espera-se uma previsível consequência, uma ideia de causa e efeito que pertence às ciências naturais. Diferentemente, Horkheimer (1980), se preocupa com a definição dos contornos do que seria esta nova teoria, chamada de crítica, tendo Marx como ponto de partida, constituída por três elementos, o caráter emancipatório, uma postura crítica diante da realidade e a análise do tempo presente - este último o elemento central da nossa discussão.

Sobre o caráter emancipatório, talvez um dos pontos mais conhecido da Teoria Crítica, é a de demonstrar as coisas como são, porém, sem perder de vista as tendências presentes em seu desenvolvimento histórico. Veja-se, que um esboço de tais tendências, apenas é possível tendo como direção a construção de uma sociedade livre e justa, é dizer, deve a tendência possuir caráter emancipatório. Desta forma, entende-se como tendência os arranjos concretos, seja dos potenciais emancipatórios, seja dos obstáculos à emancipação, presentes em cada momento histórico. (NOBRE, 2004)

Tal preocupação se estende até os estudos realizados por Foucault (2001), para quem a crítica é um exercício reflexivo sobre e nos limites das condições objetivas nas quais se está inserido. Assim sendo, mantém-se presente a possibilidade de construir-se caminhos emancipatórios, ainda que inexista um roteiro pré-definido para este fim. Entendimento que corrobora quase que em sua totalidade com o de Horkheimer.

Foucault segue a tradição crítica inaugurada por Marx e nomeada por Horkheimer, pois segundo o integrante da escola de Frankfurt, “produz Teoria Crítica todo aquele que desenvolve seu trabalho teórico a partir da obra de Marx.” (NOBRE, 2004). Desta maneira, a abordagem foucaultiana, ao definir como elementos da sua abordagem crítica, a emancipação da sociedade, a superação das opressões, além da materialidade histórica, confirma os ensinamentos marxistas.

O mercado capitalista, desde o seu surgimento, defendia que a troca de mercadorias de igual valor, conforme regras válidas para todas as pessoas, deve ser considerada justa. Diante disso, promete ser a instituição capaz de promover e garantir a liberdade e a igualdade para todos, princípios máximos do sistema capitalista. No entanto, embora Marx corrobore com a afirmação de que as mercadorias eram vendidas pelo seu valor, ele observou que o mercado, na verdade, perpetua e aprofunda as desigualdades que estão na origem do próprio capitalismo, ao contrário do que promete. (NOBRE, 2004)

Diante do quadro de acirramento das diferenças de poder e de riqueza entre capitalistas e proletários, aponta Horkheimer que uma abordagem crítica deve ser calcada a partir do desejo de emancipação. Neste sentido, é precisa a síntese elaborada por Marcos Nobre, a saber:

A orientação para a emancipação está na base da Teoria Crítica, como o que confere sentido ao trabalho teórico, a teoria não pode se limitar a descrever o mundo social, mas tem de examiná-lo sob a perspectiva da distância que separa o que existe das possibilidades melhores nele embutidas e não realizadas, vale dizer, à luz da carência do que é frente ao melhor que pode ser. (NOBRE, p.21-22, 2004)

A orientação para a emancipação possibilita ao intérprete compreender a sociedade em seu conjunto, é o passo inicial para a elaboração de uma teoria em sentido enfático, é o primeiro elemento fundamental da Teoria Crítica. Destaca Nobre (2004), que considerando que a orientação para emancipação encontra-se como fundamento primordial da teoria, esta não pode apenas descrever a sociedade como ela é, deve, na verdade, realizar um esforço para perceber a distância entre as possibilidades melhores nela embutida, ainda que não realizadas.

Para a Teoria Tradicional, o trabalho teórico restringe-se à observância das regras da lógica formal, ao princípio da identidade, da não contradição, ao procedimento dedutivo ou indutivo. Limita o trabalho teórico a um campo claramente delimitado. Afirma Freitag (1986) que para o crítico, a teoria deve ter como principal tarefa libertar a humanidade da opressão, da ignorância e inconsciência.

A orientação para a emancipação impele que a teoria atue de forma crítica diante do conhecimento produzido sob condições sociais capitalistas e da própria realidade social que esse conhecimento aspira apreender. Diante disso, o comportamento crítico é o segundo elemento fundamental da Teoria Crítica. (NOBRE, 2004)

Sobre o positivismo, é importante destacar que a Escola de Frankfurt, a qual Horkheimer integrou, desenvolveu uma importante crítica ao positivismo, ao objetivismo, à racionalização,

uma crítica das relações entre o projeto fundamental da ciência e da técnica. Com isso, almejou-se demonstrar a conexão entre uma presunção ingênua da ciência de um lado, e as formas de dominação próprias à forma da sociedade contemporânea de outro. (FOUCAULT, 1990). O teórico crítico adota um posicionamento crítico da situação, colaborando para intervenção e o redirecionamento do processo histórico na direção da emancipação da sociedade. (FREITAG, 1986)

Assim, é possível, apenas, considerar como crítica, a teoria que possui como pressuposto o comportamento crítico. Para Horkheimer (1980), o comportamento crítico configura-se em apreender a realidade cindida como contradição, além de verificar que o modo de produção capitalista é produto da ação humana, sendo assim, pode também ensejar caminho diferente do conhecido, podendo ser orientado à emancipação.

A postura crítica possui como objetivo revelar o jogo das instituições aparentemente neutras e independentes, denunciar a violência política exercida ocultamente, desmascará-la e lutar contra ela. A crítica é benéfica, ao permitir que o indivíduo, se assim desejar, altere os limites do discurso de universalidade, necessidade e obrigatoriedade das ciências.

Como já apresentado, deve o crítico orientar-se pela busca da emancipação e adotar uma postura crítica diante da realidade, além disso, é fundamental a percepção do contexto no qual está inserido. Vale ressaltar, que ao realizar um diagnóstico do presente, não deve, o teórico, simplesmente descrever como funciona a sociedade capitalista. Salienta Nobre (2008), que é imprescindível que tal análise seja feita considerando a plena realização da liberdade e igualdade, que embora prometida pelas revoluções burguesas, a materialização desses valores são sabotados pela própria lógica da produção capitalista.

O diagnóstico do presente deve ser realizado mediante as possibilidades de libertação da dominação do capital, que estão intrínsecos na dinâmica do capitalismo. Diante disso, a teoria deve estar unida com a prática transformadora que lhe dá pleno sentido. O exame do tempo presente deve ter como perspectiva a distância que separa o que existe das possibilidades melhores nele embutidas e não realizadas, vale dizer, “à luz da carência do que é diante do melhor que pode ser” (NOBRE, 2008, p.18)

Dessa maneira, a elaboração de tal prognóstico não deve apenas apontar os obstáculos que precisam ser superados e seu provável desenvolvimento no tempo, é imprescindível elencar

as ações necessárias para promover a superação destes. Assim, cumpre a Teoria Crítica, portanto, descrever as coisas como são, sob a forma de tendências presentes no desenvolvimento histórico, observa Nobre (2004, p.07):

E o delineamento de tais tendências só se torna possível a partir da própria perspectiva da emancipação, da realização de uma sociedade livre e justa, de modo que “tendência” significa, então, apresentar, a cada vez, em cada momento histórico, os arranjos concretos tanto dos potenciais emancipatórios quanto dos obstáculos à emancipação. (NOBRE, 2004, p.07).

Conforme informa Marcos Nobre (2004), todo modelo crítico contém em se um diagnóstico do tempo presente e um conjunto de possibilidades para suplantar os obstáculos à emancipação, estes baseados em tendências identificadas em determinado momento histórico.

Nesse sentido, a noção de Teoria Crítica torna obrigatória estar-se permanentemente atento às transformações sociais, políticas e econômicas em cada período histórico e renovar constantemente as análises com o intuito de melhor compreender a atualidade. Cada nova tentativa de compreender o presente numa perspectiva crítica, informa Marcos Nobre (2008), que torna-se imperioso um novo diagnóstico da atualidade, uma nova percepção das opressões existentes e dos obstáculos para superá-las. O desejo de superar a dominação e a construção de uma sociedade de pessoas livres e iguais é o que empresta o caráter crítico à teoria.

O próprio Horkheimer atualizou sua teoria, fazendo jus ao que o mesmo defendia como Teoria Crítica. Percebe-se que se pode falar de duas fases do pensamento do autor, uma contida na década de 30 do século XX e outra desenvolvida na década seguinte (NOBRE, 2008). Horkheimer (1980) observa que havia ocorrido uma importante diferenciação social de caráter econômico no seio do proletariado, contrariando a previsão de empobrecimento prevista por Marx. Diante disso, identificou-se uma melhoria nas condições de parte da classe trabalhadora, o que ocasionou o surgimento de uma “aristocracia operária”. Desta forma, a diferenciação inaugural descrita por Marx, alterou-se, não sendo mais possível separar a sociedade em apenas dois agrupamentos, tinha-se naquele momento diferentes níveis e camadas sociais, fato que dificultou uma ação unitária contra o poder do capital (NOBRE, 2008).

Em resumo, sempre que as condições materiais e objetivas sofrerem significativa mudança, deve-se reformular a teoria, a exemplo do que foi feito por Horkheimer. Tanto é verdade que, desde a criação do conceito, pensadores da Escola de Frankfurt elaboraram diversas abordagens críticas na tentativa de entender e explicar a sociedade. No entanto, independente da perspectiva teórica adotada, uma abordagem crítica não pode prescindir de

uma orientação para emancipação, de uma postura crítica e do diagnóstico do tempo presente, conforme até aqui discorrido.

No campo jurídico, o processo de racionalização científica buscou amparo em uma noção idealizada de segurança jurídica e nas ficções do legislador racional, da completude do ordenamento jurídico, com o desejo de reforçar o aspecto intrinsecamente justo, universal e de autossuficiência. (WOLKMER; LUNELLI, 2016). É válido classificá-los como uma ficção, inclusive pelo fato de, na prática, o direito brasileiro não ser justo, especialmente quando o ramo analisado é o Direito tributário. Nessa esteira, é oportuno identificar na literatura tributária brasileira o esforço de denunciar que o sistema tributário pátrio não se materializa conforme os valores democráticos.

2.2 Direito Tributário Crítico

O Direito Tributário Crítico começa a constituir-se como um campo de conhecimentos que vem gradualmente agregando autoras e autores em diferentes partes do mundo ou de tradições acadêmicas. Embora ainda seja considerado em estágio embrionário, como se demonstrará nas linhas vindouras, vale ressaltar, de logo, as significativas contribuições dadas por corajosos pesquisadores e pesquisadoras, sem as quais o presente trabalho com certeza não existiria.

Descrever-se-á o que se entende ser o campo de conhecimento denominado de Direito Tributário Crítico, sua origem, e principais características. Vislumbra-se, ainda, identificar no Direito Tributário brasileiro pensadores e pensadoras, que embora não sejam classificados como pertencentes ao campo do Direito Tributário Crítico, podem ser assim percebidos. Para tanto, utilizar-se-á alguns dos principais autores e autoras brasileiras, que em alguma medida produzem uma crítica ao formalismo jurídico na seara tributária, além de denunciar a discrepância deste com a realidade.

No âmbito internacional, atribui-se à realização do Congresso de estudos críticos, que aconteceu no final da década de 70 do século passado, o marco inicial do Direito Tributário Crítico. Formado por estudiosos da área tributária que tinham como interesse a intersecção do tema com aspectos raciais, de gênero e classe. Destacam-se nessa empreitada os pesquisadores e pesquisadoras, Grace Blumberg, Anthony C. Infanti, Bridget J. Crawford, e mais recentemente Dorothy Brown (FEITAL, 2021).

A tributarista estadunidense Grace Blumberg é apontada como a autora que inaugura o campo crítico na esfera tributária ao escrever o artigo intitulado *Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers* (KNAUER, 2014). No texto ora citado, a autora faz uma análise de como o impacto do sistema tributário estadunidense é mais contundente na vida das mulheres em comparação com a incidência sobre produtos de consumo majoritariamente masculinos.

No Brasil, pode-se observar, no último período, uma guinada na produção de obras dedicadas à justiça fiscal. Estas iniciativas, nas palavras de Feital, significam um festejado impulso na direção da democratização do Direito Tributário e, possivelmente, constituem os primeiros passos para o desenvolvimento de um Direito Tributário Crítico brasileiro (FEITAL, 2018).

Embora o Direito Tributário brasileiro esteja ainda em um estágio pré-crítico (FEITAL, 2018), é de se louvar os esforços engendrados por alguns estudiosos nacionais, mercedores, inclusive, da alcunha de vanguardistas. Esse seletivo grupo vem buscando incansavelmente preencher uma incômoda lacuna de criticidade na análise da tributação nacional. Outros ramos do Direito já possuem uma produção crítica bem mais avançada, se comparados com o Direito Tributário. Podendo-se utilizar como exemplo o Direito Constitucional, o Direito Penal, especialmente a Criminologia, e o Direito do Trabalho²⁴, para limitarmos a apenas algumas áreas.

Na tributação, ainda são grandes os desafios encontrados para consolidação de um campo crítico, por esse ser um ramo, dentre outros motivos, que mais se reivindica neutro ou uma disciplina eminentemente técnica, impermeável aos debates políticos.

Ensina Folloni (2022) que algumas condutas, conscientes ou inadvertidas, podem ser classificadas como reações de rechaço às tentativas de se exercer um comportamento crítico diante do Direito Tributário. Ilustra, o autor, que uma alternativa adotada por pessoas contrárias a abordagens críticas, é a de responder a um espantinho. A referida técnica de resistência configura-se pela atitude do pesquisador, que por compreender mal uma proposta teórica ou

²⁴ Para exemplificar, veja-se no Direito Constitucional Thula Pires (2022) e Samuel Santana Vida (2018), no campo do Direito Penal destacam-se os estudos realizados por Ana Flauzina (2006). No Direito do Trabalho, veja-se Antonio Baylos (1998) e Alain Supiot (2015).

por motivos indeclináveis, em colocar uma dada questão de maneira imprecisa, visando caricaturá-la.

Usando desse expediente, Folloni (2022), ao invés de debater a proposta crítica original, ataca a versão por ele construída, como forma de não se submeter a uma crítica consistente. Outra forma comumente utilizada para contornar a crítica, é simplesmente ignorá-la, fingir que não existe, com o exclusivo desejo de desacreditar a tentativa de se estabelecer algum nível de criticidade.

É possível que estes sejam alguns dos principais empecilhos para o desenvolvimento do campo do Direito Tributário Crítico no Brasil, que, como dito, ainda é considerado incipiente. Não se ignora que teorias críticas no Direito brasileiro, independente da especialidade, são vistas ainda como marginalizadas. No entanto, em se tratando do Direito Tributário, percebe-se um cenário de maior repulsa a abordagens que não sejam aquelas consideradas tradicionais. A justificativa utilizada para privilegiar-se concepções tradicionais, quase sempre utiliza como fundamento o princípio da legalidade e da segurança jurídica, além da manutenção da neutralidade por parte do intérprete da Lei.

Observa Folloni (2022), no Direito Tributário, uma propagação de propostas teóricas que se imunizam à crítica, por serem convenientemente constituídas com bases abstratas e distantes da realidade. Neste sentido, quando a realidade é confrontada com a teoria, ela tende a se salvar negando a realidade, porém, coloca sob suspeita seu caráter científico.

Desde sua origem, a perspectiva de Teoria Crítica inaugurada por Max Horkheimer, já se observava que o pensamento crítico comporta uma pluralidade de modelos. No entanto, tal diversidade possui em incomum os princípios da emancipação da sociedade e o comportamento crítico em relação ao conhecimento produzido na relação de dominação vigente (NOBRE, 2008). Deste modo, o elemento que diferencia uma teoria crítica de outras abordagens teóricas nas ciências humanas é o interesse pelas condições emancipatórias socialmente existentes (MELO, 2011).

A noção de emancipação, por ser um elemento indispensável, é um ponto consenso entre as variadas Teorias Críticas, o que, também, pode ser observado na teoria decolonial. Nesse sentido, na construção de uma lente crítica para observar a tributação no Brasil, é imprescindível analisar como o Direito Tributário se desenvolve na prática. Tal constatação permite apontar

suas contradições, o que é de fundamental importância para buscarmos concretizar o que é formalmente declarado nas normas jurídicas, a exemplo da igualdade tributária. Desta maneira, é imperativo o direcionamento a uma Teoria Crítica que seja emancipatória (HERRERA FLORES, 2009)

Faz necessário que uma teoria, nas ciências humanas, para ser entendida como crítica, vislumbre a emancipação da sociedade e tenha uma postura crítica diante da realidade (HORKHEIMER, 1936). Partindo-se deste entendimento, é possível afirmar, ainda que timidamente, que o Direito Tributário Brasileiro tem produzido ao longo das últimas décadas abordagens que podem ser classificadas como críticas.

É a partir de uma abordagem crítica que podemos perceber os limites impostos pelas teorias tradicionais a uma compreensão mais realista do fenômeno jurídico, entendimento observável nas palavras de WOLKMER (2018, p. 42-43), a saber:

Enquanto edificação paradigmática, a ideologia centralizadora do monismo delineará o direito da modernidade como direito estatal, “escrito, previsível (segurança e certeza jurídicas) e normativo”; fruto da tradição liberal individualista, assentada em uma “abstração que oculta as condições sociais concretas”.

Tal abstração, como exposto, impede, inclusive, que as teorias críticas tradicionais considerem aspectos indelévels na formação da sociedade brasileira, a exemplo das diferenças ocasionadas por critérios de gênero e raça. Uma ciência do direito tributário em sentido tradicional, na forma defendida pela esmagadora maioria da doutrina tributarista, não se manifesta em face da função das normas na vida socioeconômica. Para os integrantes desse campo, aspectos sociais, econômicos e políticos, ainda que relacionados com a tributação, seriam objeto de análise de outras áreas do saber, não do Direito. (FOLLONI, 2014)

Na contramão, o Direito Tributário Crítico adota as mesmas premissas utilizadas pela teoria jurídica feminista e pelos estudos jurídicos críticos. O método também é comum: analisar o Direito a partir das ciências humanas e sociais para libertar os seus operadores da inocência de que trabalham com uma estrutura neutra (FEITAL, 2021).

Outrossim, partindo-se de uma perspectiva crítica do direito, o texto legal é apenas um conjunto de procedimentos destinados a estabelecer um modo de aceder aos bens. No entanto, tais procedimentos não são neutros ou apolíticos, pois se encontram arraigados de valores, e de um fazer humano que concede acesso privilegiado a determinada classe a tais bens e dificultam o acesso a outros indivíduos. A ocultação desses valores e processos, por parte da dogmática

jurídica, legítima e mantém o sistema ideológico, político e econômico dominante. (HERRERA FLORES, 2009)

Cumpra a Teoria Crítica do Direito Tributário demonstrar que por trás do discurso de neutralidade atribuído ao sistema tributário há, na verdade um comportamento parcial. A consequência dessa parcialidade, é a oneração de grupos historicamente desempoderados, com baixa representatividade nos espaços de poder constituído, a exemplo de pessoas negras, mulheres, integrantes do grupo LGBTQIA+, deficientes físicos e motores, e as famílias não tradicionais. (INFANTI; CRAWFORD, 2009,). Acrescente-se, na realidade brasileira, ainda, religiões de matriz africana.

Diante do desenvolvimento, nas últimas décadas, do campo de estudo destinado a realizar uma análise crítica do Direito Tributário estadunidense, há quem perceba a importância da temática, mas aponte algumas preocupações. A ânsia de apontar leis que discriminem negativamente mulheres e negros, a dificuldade em reconhecer que o pensamento feminista é plural, o foco em normas que sejam desvantajosas para os negros sem considerar dispositivos que os favoreçam, além da incapacidade de propor medidas hábeis para solucionar os problemas apontados, são as principais críticas. (ZELENAK, 1998)

Ponderações que devem ser analisadas com vagar, por parecerem ter como pano de fundo o desejo de deslegitimar e desqualificar o campo crítico que tem se debruçado diante do Direito Tributário. Especialmente por conta do argumento principal, que acusa os estudiosos sobre o tema de selecionar passagens da legislação que discriminem negativamente mulheres e negros. É evidente que se deve criticar os textos normativos considerados injustos, que estejam em contrariedade com o princípio da igualdade.

Não se aventa impropriedade em tal metodologia, pois, por óbvio, as críticas devem ser dirigidas à legislação que contrarie os direitos fundamentais. Assim é feito pelo campo em tela diante das escolhas tributárias que onerem com mais contundência determinados grupos, sem que para isso, exista uma justificativa calcada em preceitos constitucionais. Ademais, ainda que haja normas que concedam benefícios destinados às mulheres e negros, por exemplo, no contexto geral, não são suficientes para emprestar equidade ao Sistema Tributário vigente.

Não é razoável, a crítica referente a necessidade de apontar imediatamente soluções para as inconformidades apresentadas, pois apontá-las já é de grande valia para o início do debate e

para construir, em conjunto com os diversos atores, alternativas para melhorar a legislação injusta. Ademais, nas últimas décadas tem-se observado iniciativas destinadas a, no mínimo, amenizar as distorções tributárias. No Brasil, por exemplo, o texto aprovado pela Câmara Federal e encontra-se no Senado Federal, o texto que visa reformular a tributação sobre o consumo, traz novidades para combater a desigualdade de gênero na tributação²⁵.

A alteração legislativa em comento, trata-se de uma emenda à Constituição Federal e por isso precisa ainda ser aprovada no Senado Federal para poder entrar em vigência²⁶. Ainda que o Congresso Nacional não aprove o trecho da referida proposta, não se pode falar em carência de medidas destinadas a melhorar o quadro de injustiças na seara tributária.

A principal contribuição do campo crítico é demonstrar que o Direito Tributário, assim como os demais ramos, possui significativas influências do campo político (MENÉNDEZ, 2001), e por conta dessa característica, a parcialidade é um elemento intrínseco à legislação e à jurisprudência tributária (FEITAL, 2018). Dessa maneira, o que se observa é um distanciamento do seu objeto, fazendo com o Direito Tributário atue à revelia dos reais problemas políticos, assim como um impeditivo para uma atuação mais criativa do intérprete, ao priorizar aspectos relacionados à segurança jurídica em detrimento da igualdade. (ALVIM, 2016)

Em linhas gerais, são estes os elementos que constituem o Direito Tributário Crítico. Seu principal objetivo é o de aproximar a teoria e a realidade, para tanto, são inúmeros os caminhos e abordagens que podem ser adotadas para tal fim. Cabe, portanto, à Teoria Crítica do Direito Tributário investigar e propor um formato de tributação, diverso daquele atualmente posto, que não tenha como seu principal financiador grupos historicamente discriminados, como os negros, as mulheres, público LGBTQIA+, pessoas com deficiência e as famílias não tradicionais (INFANTI; CRAWFORD, 2009,)

Para uma melhor compreensão do caminho que este trabalho planeja seguir, foi de fundamental importância delinear, minimamente, o que se entende por Teoria Crítica. Até porque, ensina Feital (2018), que são inúmeras as possibilidades de abordagens úteis na tarefa de demonstrar a parcialidade, o enviesamento e, conseqüentemente, as escolhas de cunho político que o Direito Tributário Tradicional tende a ocultar.

²⁵ A Proposta de Emenda a Constituição Federal de 1988, a PEC 45/2019, prevê que produtos destinados a garantir a dignidade menstrual das mulheres tenham incidência de alíquota reduzida.

²⁶ Ver Art. 60 da Constituição Federal de 1988

2.2. Contribuições brasileiras para o Direito Tributário Crítico

Como dito, o campo crítico no Direito Tributário brasileiro ainda é deveras incipiente, no entanto, é de observar-se alguns autores que embora sejam vistos como tradicionais, contribuíram para criação de uma abordagem crítica da tributação, ainda que bastante tímida.

Neste sentido, podemos elencar alguns estudiosos ou abordagens que fogem, mesmo que de maneira acanhada, do corolário mais tradicional. Alfredo Augusto Becker, em sua célebre obra, *Carnaval Tributário*, já percebia o tributo nos idos de 1963 como um instrumental revolucionário. A exação fiscal, para o jurista, deveria também ser utilizada para destruir classes sociais privilegiadas e sistemas econômicos desumanos. Acreditava o autor que uma nova legislação tributária, devido à importância que a tributação adquiriu nas sociedades modernas, poderia superar a antiga ordem sócio-econômica e, simultaneamente, financiar a reconstrução de uma comunidade humanizada (BECKER, 2004).

É possível identificar nas palavras do tributarista gaúcho uma postura crítica. Fica evidente sua orientação para emancipação quando declara seu desejo de que a atual ordem econômica seja superada para o nascimento de uma comunidade humanizada. O autor identifica que as promessas feitas pelo sistema tributário, especialmente no que concerne à promoção de justiça tributária, não estavam sendo cumpridas.

Corroborando com a percepção de que existe produção de estudos críticos no Direito Tributário brasileiro, André Folloni (2022) também classifica o saudoso Alfredo Augusto Becker como um dos precursores da aludida abordagem. Para Folloni, a obra clássica *Teoria Geral do Direito Tributário*, lançada na década de 1960, é uma das obras que se destaca como abordagem críticas à matéria.

Defende Folloni (2022) que as principais contribuições críticas apontadas por Becker consistem nas concepções de unidade e totalidade do sistema jurídico, a interpretação sistemática do direito, ou, de outro lado, a uniformidade da estrutura lógica de toda e qualquer norma jurídica.

Becker adotou uma abordagem rigorosa e detalhada ao criticar teorias jurídicas, expondo-as diretamente, propondo alternativas lastreadas em teorias sólidas e confirmando a importância empírica. A Ciência do Direito, defendeu o autor, é uma disciplina argumentativa,

por conta disso, exige uma cuidadosa construção de argumentos para interpretar as evidências empíricas sob a ótica das teorias existentes (FOLLONI, 2022).

O jurista Marco Aurélio Greco não se reivindica pertencente ao que se convencionou chamar de campo Crítico do Direito Tributário, nem mesmo é assim enquadrado por outros autores. No entanto, é possível observar um viés crítico em parcela significativa de sua obra. É de verificar que em alguns dos seus escritos, destacadamente nos textos destinados a discutir a noção de tributo e de tributação, é possível identificar uma abordagem que foge à tradicional.

Como um esforço de demonstrar os traços que sugerem uma perspectiva crítica na obra do autor, analisamos, mais detidamente, sua denúncia em face à crise do formalismo no Direito Tributário, a noção por ele desenvolvida sobre legalidade tributária e seu olhar crítico diante da figura do contribuinte.

É possível destacar três importantes aspectos na obra do autor, que aponta para um viés crítico da sua produção como estudioso da tributação brasileira. A primeira, e talvez mais importante, é a sua recepção das lições de Tércio Sampaio de Ferraz Júnior sobre Teoria Geral do Direito, especialmente no que tange a observância da função pragmática da linguagem (GRECO, 2011, 2005). A segunda, é a obrigatoriedade da interpretação da tributação a partir da Constituição de 1988, a qual o tributarista adjetiva de Cidadã, que tem como consequência de criticidade, a observância ao princípio da solidariedade e suas consequências. (GRECO, 2005)

O Direito Tributário nacional, desde a sua criação, sofreu influências de duas ordens. Uma dimensão de vertente constitucionalista, originada na experiência estadunidense, a qual priorizava assegurar as garantias e direitos fundamentais. Por outro lado, para Greco (2011), a sistematização da tributação no Brasil também foi significativamente influenciada pela tradição europeia, de origem administrativista, que, por suas vez, tinha ênfase na supremacia do interesse público sobre o privado.

A síntese que prevaleceu do conflito entre as perspectivas acima expostas, foi aquela que definiu o Direito Tributário como sendo um conjunto de normas que visavam limitar a ação do Fisco, leis criadas precipuamente com o intuito de proteger o patrimônio individual, afirma Greco (2011). É nítido que a tese atribuída aos constitucionalistas acabou se impondo.

A disciplina constitucional efetivada com a Carta de 1967, por um lado, buscava precipuamente, em matéria tributária, garantir os recursos necessários para o financiamento do Poder Público. Diante de uma concepção estritamente arrecadatória, o Estado ocupou-se de evidenciar quais os limites legais para aferir tais recursos. Regras que ficaram conhecidas como as limitações constitucionais ao poder de tributar (GRECO, 2005). Em linhas gerais, buscava-se com essas medidas era garantir algum nível de liberdade, elemento escasso em regimes ditatoriais, como o vivido à época.

Alguns dos mais importantes acontecimentos da história da formação jurídico-política da humanidade tinham como debate central, ou como pano de fundo, questões relacionadas à tributação, e em última análise, a luta por liberdade. Em síntese,

A relação entre a tributação e a liberdade, que hoje conhecemos, tem sua história marcada por diversas etapas, que se explicam mesmo pela própria evolução da liberdade buscada. Se é verdadeiro que a tributação conforme o Estado de Direito é exigência da liberdade, seus contornos variam à mesma medida que evolui o último conceito. (SCHOUERI, 2018, p. 20)

Diante da pretensão arrecadatória do Estado, o Direito Tributário surge, naquele contexto, como um mecanismo destinado a garantir a liberdade, especialmente em face ao patrimônio privado. Sendo a tributação concebida para regular a atuação do Fisco, limitando a atuação fiscal do Estado aos requisitos da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da proibição do não confisco. Postura que, segundo Greco (2011), se destacava por privilegiar o comportamento estatal negativo, pois o foco era proibir a atuação do Estado, ou melhor, limitá-la.

A partir desse momento acontece o que Greco (2011) identifica como sendo a idolatria da lei, formato que ganha ênfase nos anos seguintes por conta do golpe de Estado que deu origem à ditadura militar. É nesse momento histórico em que debates sobre equidade, distribuição de renda e outras reivindicações populares não encontravam espaço na agenda pública. Período o qual, também, é marcado pela criação da Emenda Constitucional n.18 de 1965, texto que vigora, em sua grande maioria, até os dias atuais.

Vale observar que, o autor, ao analisar o contexto da época, ou utilizando-se das palavras de Horkheimer, ao realizar o diagnóstico do tempo presente, consegue perceber a dificuldade em debater-se princípios que garantissem uma tributação justa à época. Percebe-se a importância do contexto no qual a legislação foi criada, um período de suspensão dos direitos fundamentais, fato que influencia diretamente a percepção das forças políticas que incidem

sobre a tributação. Como visto, (Item 2.1) a compreensão das condições materiais e históricas é imprescindível para uma abordagem interpretativa com um viés crítico.

A análise do tempo presente feita por Greco carece de apontar as diferenças raciais como um elemento necessário da sua análise, assim como os demais autores ora classificados como críticos. No entanto, parece ser este o caminho percorrido pela ciência em toda área do conhecimento, as pesquisas futuras, tendo como ponto de partida os trabalhos anteriores, vão acrescentando suas contribuições.

Para Marco Aurélio Greco, o modelo até então manejado contribuía para a sistematização do debate tributário, a partir de uma abordagem formalista e calcada na hierarquia das normas. Modelo, por ele entendido, como o mais viável para a realidade de um país que vivia uma ditadura militar. No entanto, reconhecia, ainda, que sua utilidade momentânea não suplantava seu caráter de incompletude, pois reconhecia que a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se restringiam aos aspectos à época exclusivamente observados. Completa, Greco, afirmando que fato e valor também integram a experiência jurídica. (GRECO, 2011)

A retomada do regime democrático, além da possibilidade de temas anteriormente rechaçados retornarem à pauta, coincidiu com a disseminação das ideias do jurista Tércio Sampaio Ferraz Júnior, especialmente no tocante à relação entre Direito e Linguagem, com destaque ao debate sobre a observância da dimensão pragmática. Entendimento exposto por Marco Aurélio Greco (2005) que propiciou a observância dos efeitos práticos ocasionados pelos preceitos tributários, alçando o aspecto pragmático a um dos elementos que compõem a fenomenologia da tributação.

Tércio Sampaio sustenta a ideia de que Direito é linguagem, e por conta disso está sujeito a toda complexidade inerente a ela. Sendo assim, ressalta a impossibilidade de dar uma definição única para o fenômeno jurídico. Neste sentido, pode-se afirmar que o autor nega a aplicação de uma concepção essencialista da linguagem, por entender não haver apenas uma definição válida para uma palavra, obtida como fruto de processos intelectuais (FERRAZ JUNIOR, 2018).

Ainda na esteira dos ensinamentos de Tércio Sampaio, contrapõe-se à corrente essencialista o que se denominou de uma concepção convencionalista. Vertente, esta, que

entende a língua como um sistema de signos, o qual estabelece sua relação com a realidade de forma arbitrária, é dizer, por meio de convenções sociais (FERRAZ JUNIOR, 2018). Não há que se falar em um significado ensimesmado dos signos, na verdade, os significados são construídos no uso social, por convenção.

Desta forma, ao adotar-se uma posição convencionalista, torna-se obrigatório ter em consideração os diferentes ângulos de uma análise linguística. Cumpre observar, que na busca por uma definição do conceito de Direito, faz-se necessário observar seu relacionamento formal em uma preposição, entendido como gramatical ou sintático. Há a análise que almeja definir o uso do signo considerando a relação entre ele e o objeto que comunica, o que se entende como uma abordagem semântica. Por fim, conforme afirma Ferraz Junior (2018), há ainda a análise pragmática, que consiste em definir o uso do termo tendo em vista a relação do mesmo por quem e para quem o usa.

A partir das contribuições de Tércio Sampaio, especialmente no campo da semiótica, trazidas aqui em suma, observou-se, como consequência, um significativo avanço para o debate no âmbito tributário. Na ocasião, especialistas da matéria passaram a considerar questões substanciais, não restringindo suas investigações, em matéria de tributo, a apenas aspectos formais e linguísticos do texto normativo. (GRECO, 2011)

Para Greco, a observância exclusiva dos aspectos semânticos e sintáticos, por parte da Administração Pública, é uma estratégia para a manutenção da autoridade estatal sem que esta sofresse maiores questionamentos. Diante disso, entende Greco (2011) ser compreensível tal escolha, especialmente por parte do poder público, em adotar o formalismo e o estruturalismo como principal abordagem e rechaçar uma análise pragmática em matéria tributária. Isso porque, acaba limitando as possibilidades para discussões de caráter substancial quanto aos fatos sociais. Desta feita, debates sobre isonomia, capacidade contributiva, desigualdades sociais, financiamento do Estado, políticas públicas, entre outros, ficaram represados.

Parece ser imprescindível um mínimo de conexão do Direito Tributário com a realidade, que Eurico de Santi (2018) ao cuidar da prescrição e da decadência, que segundo o mesmo, são instrumentos da dogmática jurídica, assevera que o jurista deve ir além da realidade do Direito que parte das normas. Caso não haja desta maneira, estaria fadado ao que ele denomina de legalismo autista. Um formalismo circular, que se desvia, por incapacidade de enxergar com nitidez, o contato com a realidade objetiva.

Observa o autor, que uma devida interpretação da tributação perpassa pela observância da Constituição de 1988, pois esta, possui perfil diversa da sua antecessora, que era marcada por ser Carta de Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espalha por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma ser categoricamente o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005).

Diante da percepção de ser imperioso observar os ditames constitucionais para realizar uma devida interpretação da legislação tributária, Greco (2005) destaca, nesse contexto, a importância do princípio da solidariedade. Embora observe que o princípio em tela ainda não tenha alcançado a atenção devida, reconhece que é possível encontrar sua influência em alguns debates que envolvem matéria tributária.

Nas palavras do aludido jurista, a solidariedade social deve ser vista como justificção de exigência do tributo, que se desdobra em fundamento da tributação e no objetivo a ser alcançado pela tributação. A ideia de fundamento é lastreada, principalmente, na tese de José Casalta Nabais, a qual compreende o Dever Fundamental como sendo:

Deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais, permanentes e essenciais. (NABAIS, 1998, p. 37-38)

Sendo a exigência do tributo entendida como objeto, possibilita a investigação da destinação das receitas auferidas com a tributação. Neste caso, há possibilidade de averiguar se os recursos públicos estão sendo utilizados para o cumprimento dos objetivos constitucionais insculpidos, especialmente no Art. 3º da Carta Magna em vigor. Situação que enseja, para alguns, inclusive, um controle judicial dos gastos públicos.

Entende Marco Aurélio Greco (2005), que devido à reinserção do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, com a edição da Constituição de 1988, pode-se afirmar que a tributação perde o caráter estritamente técnico, buscando exclusivamente a arrecadação ou a proteção do patrimônio privado. Torna-se imprescindível analisar o Sistema Tributário sob a perspectiva de garantidor da dimensão social do ser humano.

Diante disso, percebe-se que Greco analisa a legislação tributária observando não apenas o que os teóricos tradicionais trazem, mas vislumbrando o potencial transformador que está nela contida. Potencial identificado pela força dos princípios constitucionais, a exemplo do princípio da capacidade contributiva. Desta forma, o olhar para o momento histórico, ou seja, para as circunstâncias objetivas do período de redemocratização e o interesse pela questão social, justificam o entendimento de que se está diante de uma abordagem crítica, nos termos propostos por Marx Horkheimer.

Na atualidade, Thiago Álvares Feital (2018), assume textualmente filiar-se a corrente denominada de Direito Tributário Crítico, sendo esta, inclusive, a lente utilizada no desenvolvimento da principal obra utilizada na confecção do presente texto.

Embora ainda tímida, a trajetória da Teoria Crítica no Direito Tributário em solo brasileiro, destacam-se os trabalhos desenvolvidos pelo pesquisador mineiro, Thiago Álvares Feital. Para o autor, as abordagens dominantes em face do Direito Tributário nacional, não estão consoante a Constituição Federal vigente (FEITAL, 2018). Isso porque, princípios constitucionais formalmente assegurados não são devidamente observados na produção e na aplicação da norma tributária.

Para Feital, a desarmonia se concretiza pela falta de materialização dos princípios elencados na carta magna. Ainda que não se deva desprezar a validade dos princípios formais aos quais está submetida à tributação no Brasil, deve-se questionar a procedência de tais princípios em detrimento aos princípios materiais. Diante disso, Feital (2018) sinaliza para a necessidade de construir-se um Sistema Tributário democrático, o que apenas seria possível mediante o resgate do princípio constitucional da solidariedade.

A crítica quanto a necessidade de constitucionalização do Direito Tributário também é encampada por Gassen. No período posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, a teoria constitucional passa a referir-se ao Estado brasileiro como um estado social, diante do texto legal trazia em seu bojo o desejo de assegurar demandas sociais outrora reprimidas, especialmente pelo regime ditatorial que se findava. Neste sentido, o debate sobre tributação no Brasil é quase que mudo sobre tal aspecto. (GASSEN, 2012)

O encastelamento do Direito Tributário e o seu ensimesmamento, que possui como uma de suas consequências o distanciamento do Direito Constitucional, é o que o autor define como Direito Tributário Tradicional.

Sem titubear, afirma Feital, que o Direito Tributário Crítico surge mediante a necessidade de se estabelecer um contraponto à ideologia da neutralidade defendida pela literatura tradicional tributária. O objetivo dos estudiosos do campo crítico, é o de denunciar que as leis tributárias não correspondem a postulados naturais infalíveis, são, na verdade, escolhas adotadas diante da análise de variáveis políticas. Variáveis e embates dados no processo de produção e aplicação da norma tributária. (FEITAL, 2018)

Defende Thiago Feital (2018) que para uma teoria reivindicar-se crítica na esfera tributária, é imprescindível que esta seja, no mínimo, reativa e instrumental. Diz-se instrumental diante da necessidade de ser compreendida como uma intervenção política e intelectual. Ao passo que, entende-se reativa, pois, apoiando-se em Foucault, deve servir como força contrária àquelas exercidas pelas instâncias de poder. Para o autor, é recente a guinada da literatura nacional na direção de questões referentes à justiça fiscal, tendo como marco inicial o começo do atual milênio. Tais estudos representam um importante impulso no sentido de democratizar o Direito Tributário, podendo concretizar-se como marco inicial para construção de um Direito Tributário Crítico brasileiro (FEITAL, 2018).

Os estudos iniciais realizados por Feital (2018), em face da Teoria Crítica, possui larga zona de contato com o presente trabalho. O autor, dedica-se a analisar como temas relacionados à justiça tributária, investigando especialmente a situação do contribuinte, como este é percebido pela legislação tributária e a jurisprudência, que algumas vezes o excluem da tutela jurídica. Observa, ainda, que esses contribuintes, tratados pelo Sistema Tributário Nacional como sendo de segunda categoria, ou ainda como trazido pelo autor, lastreado no conceito cunhado por Judith Butler e Athena Athanasiou (2013), como personagens invisibilizados.

Veja-se que, o referido rebaixamento, a invisibilidade e ausência do contribuinte de fato se dão apenas quando o assunto é garantia de direitos. Vale ressaltar que o dever de pagar tributos, mesmo sem restar demonstrada a capacidade contributiva do sujeito passivo, não é mitigada.

Entende o autor, que estudos na seara tributária, que se recusam a enfrentar o problema da justiça social, tem como uma de suas consequências a invisibilidade de grupos historicamente excluídos do debate sobre direitos. Desta forma, desconsidera o sofrimento ocasionado pelas desigualdades existentes no Brasil, assimetrias que poderiam ser amenizadas com a observância dos mandamentos constitucionais brasileiros, iniquidades as quais a colaboração do Direito Tributário é imprescindível (FEITAL, 2018).

Lastreado em uma perspectiva crítica foucaultiana, Feital chama a atenção para existência de semelhanças entre a perspectiva por ele escolhida e a abordagem marxista (FEITAL, 2018). O marxismo também é o que fundamenta as abordagens críticas elaboradas por Horkheimer, perspectiva a qual também fundamenta o presente trabalho. (HORKHEIMER, 1980).

É em Kant que Foucault encontra seu ponto de partida para desenvolver sua noção de Teoria Crítica. Mais precisamente quando Kant apresenta o iluminismo como sendo o marco inicial para abandonar o que ele entendia como estado de menor idade. Tarefa, esta, que seria alcançada por meio do uso pleno da razão. Nas palavras do filósofo nascido na Prússia, a imaturidade se dá pela falta de coragem na utilização do próprio entendimento sem a tutela de outrem. Noção sintetizada pela expressão amplamente conhecida, *Sapere aude!* (Kant, 1991).

Como dito, partindo do debate iluminista de emancipação do ser, trazido por Kant, Foucault defende a ideia de que a atitude crítica é o desejo de escolher o modo pelo qual o sujeito deseja ser governado. Na tentativa de traçar um histórico do nascimento da crítica, Foucault faz a escolha de adotar uma perspectiva cristã. Salienta o autor, que outros caminhos existem e poderiam ser utilizados para tal intento, entretanto decidiu-se por este.

Observa Foucault (1990) que o cristianismo, em seu exercício da atividade pastoral, desenvolveu a ideia de que cada indivíduo, independente de suas características pessoais, deveria ser governado e se deixar governar. Desta forma, o cristão seria conduzido à salvação, sendo auxiliado por alguém com quem se estabeleceu uma relação geral e, ao mesmo tempo, específica de obediência. Assim sendo, o referido direcionamento, que deve se desenvolver a partir de uma relação de obediência, se estabeleceria em uma relação baseada, na verdade. Compreendendo a verdade nessas circunstâncias como um dogma, como um conhecimento particular de cada indivíduo e, por fim, como conhecimentos particulares, preceitos, métodos de exame, confissões, entrevistas, etc.

Para Foucault (1990), a Reforma protestante, foi, nas suas raízes mais profundas, o movimento seminal crítico como arte de não ser governado. Neste sentido, é assertivo dizer que, para Foucault, é nesse contexto que se desenvolve a arte de governar, ainda que inicialmente e por muito tempo, a mesma tenha ficado relativamente limitada à prática de grupos espirituais restritos. No entanto, ainda conforme palavras do filósofo francês, a partir do século XV acontece uma explosão da arte de governar os homens, movimento que ele identifica com dupla vertente: o deslocamento do foco religioso, que deu origem à tecnologia, e a diversificação da arte de governar, sendo utilizada para governar criança, pobres, família, exércitos, grupos, cidades, o próprio corpo, dentre outros domínios da vida humana. Governar passa a ser uma das principais questões entre os séculos XV e XVI.

É a partir da disseminação da arte de governar forjada no seio da pastoral cristão que, para Foucault, surge a atitude crítica, vale trazeremos as palavras do autor:

Eu quero dizer que, nessa grande inquietude em torno da maneira de governar e na pesquisa sobre as maneiras de governar, localiza-se uma questão perpétua que seria: "como não ser governado assim, por isso, em nome desses princípios, em vista de tais objetivos e por meio de tais procedimentos, não dessa forma, não para isso, não por eles"; e se se dá a esse movimento da governamentalização, da sociedade e dos indivíduos ao mesmo tempo, a inserção histórica e a amplitude que creio ter sido a sua, parece que se poderia colocar deste lado o que se chamaria atitude crítica. (FOUCAULT, 1990, p. 38)

Neste sentido, pode-se compreender que a crítica é, para Foucault, a externalização do desejo de escolher como ser governado, por quem ser governado e qual a forma de ser governado. Ademais, observa o autor que o principal objeto da crítica é fundamentalmente o feixe de relações que amarra o poder, a verdade e o sujeito, entrelaçando-se reciprocamente, ou um aos outros dois. Não obstante, se a governamentalização pode ser entendida como o movimento pelo qual se objetiva, na realidade, uma prática social de sujeitar os indivíduos por mecanismos de poder que declaram uma verdade, afirma Foucault (1990) que a crítica é a possibilidade dos sujeitos têm de questionar a verdade, os seus efeitos de poder, e o poder sobre seus discursos de verdade. Desta forma, a crítica pode ser concebida como a arte da inservidão voluntária, aquela da indocilidade refletida.

Observa que Kant, em seu texto “O que é Iluminismo”, visa demonstrar a relação do aludido termo com um certo estado de menoridade, no qual estaria mantida autoritariamente, ou seja, a humanidade. Outro aspecto que merece destaque, é ao fato do filósofo ter definido menoridade como uma certa incapacidade na qual a humanidade estaria retida, é dizer, incapacidade de se servir de seu próprio entendimento sem se ancorar em outrem. Por fim,

analisa Foucault (1990), ser um traço kantiano, o entendimento de que a referida incapacidade se dá a partir de uma certa correlação entre uma autoridade que se exerce e que congela a humanidade nesse estado de menoridade, configurando uma relação entre um excesso de autoridade e, de outro lado, o que ele denomina de falta de decisão e de coragem.

O que Kant defendeu como sendo o Iluminismo, é o que Foucault (1990) descreveu e denominou de crítica. Sendo a crítica a atitude que surgiu, a princípio, especificamente no Ocidente, a partir de um intenso processo de governamentalização da sociedade.

Até aqui observaram-se as inúmeras similitudes entre a noção kantiana de iluminismo e noção foucaultiana de crítica, entretanto há aspectos que as diferenciam. Nas palavras de Feital (2018), lastreadas nos ensinamentos de Foucault, existem duas dimensões que as distinguem. Uma crítica foucaultiana positiva, por denunciar a ilusão da imparcialidade e independência das instituições, permitindo assim desmascarar interesses não declarados e possibilitando que seja estabelecido contrapontos diante dos comportamentos parciais. O segundo aspecto é o genealógico, que visa construir uma percepção pela qual se constitui o Direito atual, resgatando potencialidades abandonadas no decurso do tempo.

Mister salientar, que Feital (2018), ao destacar a importância do caráter instrumental da crítica, aponta para a necessidade de o pesquisador analisar seu objeto de estudo considerando sua inteireza e complexidades. Uma postura crítica diante do Direito Tributário exige que se considere concomitantemente a lei, a jurisprudência, o que comumente chamamos de doutrina, elementos estes que compõem a governamentalidade, no entanto, uma responsável crítica ao fenômeno tributário deve considerar que o direito está intimamente imbricado com o meio social.

Compreende Feital que a Teoria Crítica do Direito Tributário nasce como contraponto a ideia, até então predominante, de que as leis tributárias são ideologicamente produzidas e interpretadas imparcialmente. A crítica busca demonstrar que o Direito Tributário é a consequência de escolhas políticas, e não o resultado de postulados universais infalíveis. Em resumo, o tributo é político (FEITAL, 2018). Compreensão, inclusive, que também orienta o presente trabalho.

Há uma declarada influência de pensadoras e pensadores estadunidenses na construção da abordagem crítica proposta por Feital. A escolha de lastrear seus escritos críticos a partir de

uma perspectiva filosófica, como acima demonstrado, persegue os caminhos escolhidos por Glace Blumberg (FEITAL, 2018). Lembra o autor, que a escritora do norte global inaugurou o campo sobre estudos críticos no contexto tributário.

Utilizando das palavras de (KENNEDY, 1973), Feital avalia que a separação entre teoria, Constituição e realidade, tem como consequência a constituição de um Direito Tributário que é parcial, além de ser o embrião do formalismo jurídico, este, visto por muitos como a única forma de compreender-se o fenômeno jurídico. Não obstante, tal engessamento bibliográfico, ocasionado pela citada abordagem tacanha do Direito Tributário, acaba por invisibilizar questões importantes para a coletividade, a exemplo da justiça social. Observando as consequências práticas ocasionadas pelas escolhas ora elencadas, salienta Feital (2018) que o Direito Tributário Crítico constrói rígidas barreiras em face da atividade de interpretar o direito, sendo assim, alheio às opressões e desigualdades.

A proposta de Feital é a de pavimentar caminhos para o desenvolvimento de uma teoria crítica, especialmente com o foco no sujeito tributário brasileiro, colocando luz nas limitações do conceito tradicional de contribuinte (FEITAL, 2018). Para ele, a regressividade tributária é um nítido exemplo da discriminação substantiva imposta pelo Estado. Observa que as escolhas tributária, ainda que declaradas imparciais, impactam de maneira distinta nos grupos sociais devido gênero, raça e classe, sendo mais nocivo para aqueles já super-representados nos espaços de decisão. Para Folloni (2014), é imprescindível a análise de quais efeitos a tributação gera na vida das pessoas, de como cada grupo social suporta as consequências do direito tributário.

Esta postura crítica, de investigar os motivos pelos quais a tributação incide diferenciadamente, evidencia o caráter parcial do Direito Tributário Tradicional, o qual se apresenta como ramo científico calcado na neutralidade e como sendo um porta-voz de verdades incontestáveis. Abordagem que pode levar, um leitor desatento, a acreditar que está diante de um axioma e de composições lógico-linguística irrefutáveis (FEITAL, 2018). Não é incomum, na literatura tributária, a defesa da existência de uma pseudo neutralidade na política tributária, havendo contundentes preocupações em face da neutralidade na renda, no casamento, tudo isso em nome da neutralidade fiscal, almejando justificar a necessidade imperiosa de as decisões tributária calçarem-se exclusivamente em aspectos econômicos. Objetivo que, por óbvio, desconsidera aspectos importantes da vida social, ignorando as diferenças individuais dos contribuintes. (KNAUER, 2014)

Denuncia o caráter parcial do Direito Tributário Tradicional, o qual se apresenta como ramo científico calcado na neutralidade e como sendo uma porta-voz de verdades incontestáveis. Abordagem que pode levar a um leitor desatento a acreditar que está diante de um axioma e de composições lógico-linguística infalíveis (FEITAL, 2018). O desafio apresentado ao intérprete é o de entender a realidade do direito que parte das normas, no entanto, tendo a clareza de que o direito não se esgota nelas. Pensar de forma contrária, pode levar o jurista a um formalismo circular, no qual se perde, por vaidade ou miopia, a verdadeira dimensão da realidade. (SANTI, 2018). É urgente a necessidade de despertarmos do sono do dogmatismo.

O Direito Tributário é o ramo que mais próximo se encontra dos debates econômicos, por conta disso, observa Feital, vê-se uma maior defesa do formalismo jurídico e da imparcialidade, visando separar como domínios completamente diferentes a criação e a interpretação da norma tributária. Conclui-se que tal postura acaba favorecendo que os mais ricos paguem menos impostos (FEITAL, 2018). Duas faces opostas podem ser identificadas no Direito Tributário, uma que pode ser utilizada como instrumento de promoção de justiça, e outra que pode cumprir um papel contrário, o de manter e aprofundar desigualdades. (FEITAL, 2018)

A título de conclusão, observa Feital que, não obstante, ter escolhido percorrer os caminhos desenhados por Michael Foucault e Judith Butler, são inúmeras as possibilidades de abordagens que poderiam ser úteis na tarefa de demonstrar “a parcialidade, o enviesamento e, conseqüentemente, a política de que se oculta no Direito Tributário Tradicional” (FEITAL, 2018, p.63).

2.3. Direito Tributário Crítico a partir do conceito de Matriz Tributária

Tentou-se, até o momento, apresentar, ainda que em linhas gerais, algumas abordagens críticas ao Direito Tributário desenvolvidas por autores nacionais. Reconhecendo, para tanto, que embora, como já aventado, o Brasil encontra-se em um estado pré-crítico no que se diz respeito a análise da tributação. A partir de agora o objetivo é apresentar a abordagem crítica que será utilizada para demonstrar como as escolhas políticas tributárias penalizam mais as pessoas negras no Brasil.

Como informado, passa-se a descrever o que se entende por Matriz Tributária, para isso é indispensável demonstrar que o aludido conceito não propõe uma negação da clássica noção de Sistema Tributário, busca apenas demonstrar que este não dá conta da complexidade das

possibilidades inerentes às relações tributárias no seio social. Destacar-se-á os elementos constitutivos do conceito de Matriz Tributária que permitem realizar a incursão desejada, assim como contribuir como aspectos que devem ser realçados na percepção da tributação, a exemplo das desigualdades raciais.

Conforme observa Horkheimer, a Teoria Crítica possui inumeráveis abordagens, inclusive é imprescindível que assim seja, deve esta sofrer alteração conforme acontecem as mudanças sociais, pois não há sociedade estática, logo é impossível existir teoria crítica imutável. Nesse sentido, a noção de Matriz Tributária é útil para uma boa compreensão do estágio da tributação no Brasil, ao retratar com verossimilhança o atual cenário fiscal do país.

Não é demais observar que a expressão matriz tributária é plurissignificativa, característica que é inerente à linguagem, entretanto há duas vinculações que são as mais utilizadas. Uma delas é a proposta por Paulo de Barros Carvalho, relacionada à regra-matriz de incidência tributária, utilizada no sentido de regra-matriz tributária, regra-matriz de incidência ou, ainda, regra-matriz de incidência tributária. Neste sentido, segundo as contribuições de Kinchescki (2012), o termo relaciona-se com a análise da norma jurídica que institui cada tributo individualmente, também conhecida como hipótese de incidência, é dizer, uma abordagem mais restritiva da referida expressão.

Para efeito do presente trabalho, a expressão matriz tributária trata-se um acordo semântico cujo objetivo é fornecer parâmetros confiáveis para refletir sobre a relação entre Estado, contribuinte e tributação na contemporaneidade, além de ensejar aproximar a realidade social da Teoria Tradicional ao Direito Tributário. (GASSEN, 2012).

Ainda que a locução Sistema Tributária seja a mais difundida quando objetivo é referir-se, amplamente, ao fenômeno tributário no Brasil, por ser a expressão utilizada pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional, Lei Complementares, Ordinárias, e legislações infralegais que cuidam do tema. Nas palavras de Gassen (2012), o significado atribuído a tal signo não é suficiente para dar cabo da complexidade inerente às relações estabelecidas provenientes das escolhas políticas na seara tributária.

O Sistema Tributário Nacional e suas variações, é comumente definido como sendo um conjunto de normas que descrevem a competência tributária, limitam o poder de tributar e regulam o pacto federativo entre os entes da federação (GASSEN, 2012). Dito de outra forma, o sistema tributário é um conjunto de normas hierarquicamente organizado, representado na

forma de pirâmide, no qual a Constituição Federal está no topo e dela decorrem outras normas que buscarão seu sentido jurídico no texto constitucional (NUNES, 2019).

Há quem enxergue como principal virtude do Sistema Tributário a garantia de uma unidade que permite o escalonamento hierarquizado das normas tributárias, conferindo segurança jurídica nas relações relacionadas à cobrança de tributo (NUNES, 2019). Embora reconheça a importância e utilidade do conceito de sistema tributário, é imprescindível observar a relação da tributação com outros princípios constitucionais, o que a noção de sistema tributário não realiza. Salienta Schoueri (2018) que o tributo tornou-se, ao longo do tempo, a principal fonte de recursos destinada ao Estado cumprir suas finalidades. Desta maneira, não resta dúvida de que a tributação produz efeitos sobre a economia, gerando novas distorções ou servindo como instrumento para atingir as finalidades republicanas, realidade que o direito não pode desconsiderar em hipótese alguma.

Vale aqui colacionar as palavras de um importante personagem do debate tributário brasileiro, que assim define o sistema tributário nacional, a saber:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas. (CARVALHO, 2019, p.200)

Em resumo, na descrição proposta pelo autor identifica-se ênfase no princípio da segurança jurídica, na relação pagador e arrecadador de tributos e no sistema escalonado e subordinado de normas. Questões outras e de igual relevância são nem mesmo tangenciadas na referida tentativa de elencar as principais características do sistema.

Para Gassen (2012), como já exposto, a expressão sistema tributário não é suficiente para descrever a totalidade das interações tributárias constitucionalmente estabelecidas. Para o autor, a referida abordagem não estabelece, ou faz insuficientemente, a vinculação entre tributação e orçamento. Observa que parte significativa da receita orçamentária está lastreada na arrecadação de tributos. Nesse sentido, o orçamento representaria a contraface do tributo, e vice-versa.

A noção de Sistema Tributário, entendida aqui como pertencente à Teoria Tradicional, não é incorreta, apenas não consegue alcançar toda a complexidade da realidade, descrevendo-a parcialmente. O conceito de Matriz Tributária descreve a tributação como se apresenta, e aponta como melhor ela pode ser, enxerga na tributação os obstáculos e as possibilidades de ser melhor, compreende “o que é tendo em vista o melhor que ele traz embutido em si.”(NOBRE, 2004). Nesse contexto, a ideia de Matriz Tributária concebe o Sistema Tributário à luz da Constituição Federal de 1988, tendo na nela as potencialidades contidas e não realizadas.

Dentre as tarefas do teórico crítico, a partir de uma orientação para a emancipação, está a de identificar quais são os obstáculos que separam o que existe das possibilidades melhores nele embutidas e não realizadas (NOBRE, 2004). Para Gassen (2012) a cisão entre Direito Tributário e Direito Financeiro é um dos empecilhos, inclusive por ocasionar um significativo negligenciamento das despesas e investimentos públicos, impossibilitando que a tributação cumpra o fim constitucional da igualdade. Situação que deveria ser contrária, por ter se verificado, a partir de 1990, um importante aumento da arrecadação das receitas tributárias (FOLLONI, YAZBEK, 2013).

Identificado o obstáculo, uma aparente solução seria a progressiva aproximação do Direito Tributário com o Direito Financeiro. Não há dúvidas de que o Direito Financeiro é o ramo dedicado ao estudo jurídico da receita derivada e originária, como também da gestão desses recursos, e da despesa, do orçamento e do crédito público. (NOGUEIRA,1964)

Prosseguindo na linha de identificar as relações que impedem a tributação de ser melhor, por não manter uma relação de maior proximidade com a Constituição, chega-se à previdência social. O sistema previdenciário possui como sua principal fonte de custeio as contribuições sociais e de outras subespécies que são as contribuições da seguridade social. Outrossim, não há dúvidas que a previdência pública é financiada por uma das espécies tributárias²⁷ elencadas pela Constituição Federal, logo a relação ora apontada parece ser óbvia.

Os modelos ou sistemas de tributação elaborados por economistas com o ensejo de encontrar as melhores soluções para enfrentar os desafios da fiscalidade são de grande importância na formação da política tributária. Acontece que o sistema tributário brasileiro carece de uma teoria econômica suficientemente delineada. (KINCHESCKI, 2012). Situação

²⁷ Copiar o Artigo da Constituição que elenca as espécies tributárias.

que contribui, ainda mais, para o fortalecimento de uma visão sobre o fenômeno tributário que já é deveras limitada.

Convém notar, outrossim, que o Estado utiliza os tributos para conduzir a economia, mesmo que haja opiniões divergentes quanto a eficácia, a justiça e as melhores escolhas. Há quem defenda que é nesse contexto que a tributação e a economia se confundem. Embora seja de inegável relevância a harmonização entre a política fiscal e a econômica, percebe-se pouca produção teórica sobre o tema. (FOLLONI, 2014). Não obstante, os tributos passam a ser vistos como uma espécie de arma tática diante da política econômica, basta observar, por exemplo, as restrições orçamentárias impostas por regramentos internos, haja vista a Lei de Responsabilidade Fiscal e os famigerados arcabouços fiscais. (BOMFIM, 2015)

O reducionismo epistemológico ocasionado pela expressão sistema tributário exclui, ainda, do debate aspectos importantes da capilaridade que o fenômeno tributário ocasiona. É o que acontece em relação à carga tributária e em consequência com à capacidade contributiva dos contribuintes (GASSEN, 2012). Cumpre ressaltar que a observância da capacidade contributiva é mandamento constitucional imprescindível para a formação de uma Matriz Tributária justa.

Por fim, diante do desafio de demonstrar os limites que a expressão sistema tributária impõe, vale destacar o distanciamento do Direito Tributário com o Direito Constitucional. (FEITAL, 2018; GRECO, 2011). Por conta desse afastamento, deixa de considerar aspectos de extrema importância da constituição do Estado Democrático de Direito, especialmente com o estado de bem-estar social previsto na Constituição Federal de 1988 (GASSEN, 2012). Isso porque, a principal tarefa do Estado Democrático de Direito, inaugurado pela Constituição Federal de 1988, é superar as desigualdades sociais, regionais, impondo um regime democrático que realize justiça social. (SILVA, 2005)

Não se deseja, contudo, substituir a expressão sistema tributário pela locução matriz tributária, mas sim, almeja-se, ofertar um termo que represente com melhor precisão a abrangência que o fenômeno tributário brasileiro possui na atualidade (GASSEN, 2012). A matriz tributária diz respeito à razão de ser do sistema tributário, é a ideia que alicerça a construção do mesmo (KINCHECKI, 2012). Na perspectiva ora abordada, seria oportuno afirmar que o sistema tributário encontra-se contido na matriz tributária, sendo esta de caráter mais abrangente. Embora seja reconhecida a utilidade teórica e prática do conceito de sistema

tributário, o mesmo deixa de averiguar os efeitos que as normas tributárias podem gerar na vida das pessoas que, inevitavelmente, suportam as consequências da tributação.

Não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988 deixa explícito quais os objetivos que a República Federativa do Brasil deve perseguir, especialmente nos incisos do Artigo 3º do texto constitucional. Construir uma sociedade livre, justa e solidária, assegurar o progresso nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, diminuir as diferenças sociais e regionais, além de promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outra forma de discriminação, são os principais objetivos do Estado brasileiro. Para poder alcançar nobre desiderato, faz-se indispensável a existência de recursos financeiros, destinados ao financiamento das políticas públicas.

A Teoria Crítica cogita diminuir, ou se possível eliminar, a parcialidade na descrição da realidade concernente no campo tradicional, entretanto, o objetivo daquela não é negar ou afastar a teoria tradicional (NOBRE, 2008). É nesta mesma direção que caminha a noção de Matriz Tributária cunhada por Valcir Gassen, pois não deseja substituir o conceito de Sistema Tributário, apenas quer demonstrar como este não consegue dar conta de toda complexidade do fenômeno tributário. Diante disso, conclui-se que a Matriz Tributária é o fundamento e o motivo pelo qual o Sistema Tributário foi criado, o Sistema Tributário está contido na Matriz Tributária. (KINCHECKI, 2012)

Observa Horkheimer (1937) que embora o capitalismo possua como horizonte a liberdade e a igualdade, valores primordiais da revolução burguesa, o próprio sistema capitalista atua para que esses valores não sejam concretizados (NOBRE, 2004). Assim acontece com o Direito Tributário, que se observado a partir de uma abordagem tradicional, promete uma tributação calcada nos princípios constitucionais da igualdade, da justiça e da capacidade contributiva. A noção de Matriz Tributária, a partir de sua postura crítica diante da realidade, permite observar que o próprio Sistema Tributário boicota a materialização dos preceitos constitucionais por ele declarado como válidos.

A consequência disso é uma tributação regressiva, onde os mais pobres são penalizados, e com isso impedidos de se emanciparem. Como demonstrado, a emancipação da sociedade é o que guia a análise do teórico crítico.

A regressividade se configura, não apenas por pessoas com menor capacidade contributiva suportarem maior carga tributária, identifica-se também no gasto público. Para a

elaboração e implementação de políticas públicas na direção de alcançar os objetivos da emancipação, a existência de um orçamento compatível com o desafio atribuído pelo legislador constituinte, é de fundamental importância. Nesse contexto, o sistema de tributação é um dos principais vetores de arrecadação estatal. A justiça social, efetivada por meio de políticas públicas, é subsidiada, principalmente, pela receita auferida com a arrecadação de tributos. (NUNES, 2016)

No Brasil, essas políticas públicas, especialmente aquelas de transferência direta de renda, são motivo de muitas críticas. Diante disso, defende Misabel Derzi (2014) que a resistência contra as políticas públicas assemelha-se ao discurso neoliberal que aspira imunizar a propriedade de qualquer iniciativa legislativa que enseje uma política de distribuição de rendas por parte do Estado. Nesse sentido, conclui a autora:

Há uma clara confusão entre propriedade e liberdade, como se qualquer interferência na propriedade e qualquer política de redistribuição de renda ou justiça distributiva fossem análogas à escravidão, sendo vítimas justamente os cidadãos mais ricos, e algozes os cidadãos mais pobres, que se beneficiam injustamente da liberdade expropriada dos primeiros” (DERZI, 2014, p. 46)

É evidente que uma tributação progressiva, se conjugada com outras ações, pode contribuir para retirada de um número significativo de pessoas de uma condição de opressão, como se pôde observar, ainda que incipientemente, com as políticas de transferências de renda. Ações que se adequam à função distributiva da tributação, como tratado no Item 1.22.

Dando continuidade na análise do conceito de Matriz Tributária sob a ótica da Teoria Crítica proposta por Max Horkheimer, cabe observar a realização do diagnóstico do tempo presente. Horkheimer sustenta que todo modelo crítico deve elaborar um diagnóstico do tempo presente, bem como um conjunto de prognósticos de possíveis desenvolvimentos, baseados em tendências percebidos em cada momento histórico específico. (NOBRE, 2004)

Nesse sentido, é válido afirmar-se que a Matriz é a base para constituição do Sistema Tributário, uma vez que reflete uma gama de relações concretas entre homens situados historicamente (GASSEN, 2012). Confirmando sua orientação crítica, Gassen deixa claro que para uma boa compressão do complexo emaranhado de relações que constituem a tributação, é imprescindível que se considere as circunstâncias materiais e objetivas do momento histórico que se vive. Em outras palavras, a Matriz Tributária deve estar situada no tempo e no espaço, influenciando e sendo influenciada pelas relações de poder tecidas ao seu redor.

Em um texto elabora com a parceria de Oliveira, Gassen (2016) reforça esse entendimento ao afirmar que para um melhor entendimento do Direito Tributário e suas respectivas espécies tributárias, é indispensável uma análise dos momentos históricos nos quais estavam inseridos (OLIVEIRA; GASSEN, 2016). Compartilhando do mesmo pensamento, Kincheski (2012), quando na oportunidade realizou comentários sobre a relação entre Matriz Tributária a Sistema Tributário, defendeu que:

É necessário, portanto, observar que o sistema tributário vigente em um determinado Estado mantém relação, entre outros fatores, com o produto interno bruto, com a renda per capita, com o nível de corrupção existente, com a concentração ou distribuição das riquezas produzidas, com a sonegação fiscal, com o nível de inclusão ou exclusão social, com a forma de Estado e com os sistemas de governo. (KINCHECKI, 2012, p.115)

A partir desses excertos, identifica-se que entre os adeptos de uma abordagem crítica do Direito Tributário é quase unânime que a concentração de renda, a exclusão social, e as desigualdades, são características marcantes do Estado brasileiro. São elementos quase sempre presentes nos diagnósticos realizados pela maioria dos teóricos do campo crítico tributário. Afirmção que pode ser confirmada com a apresentação, ainda que resumida, de algumas abordagens críticas apresentadas.

As iniquidades ora elencadas são causadas, aprofundadas, ou mantidas pela regressividade na tributação (Item 1.3). Assim também é compreendido por Gassen. No entanto, a percepção da conjuntura, não considera a questão racial como um elemento estruturante na formação política e econômica da sociedade brasileira. Fato que contraria o entendimento proposto por Horkheimer, ao afirmar que a Teoria Crítica deve analisar o momento histórico sem retoques nem concessões, exige-se “que se produza um diagnóstico do momento presente capaz de apresentar com rigor as tendências estruturais” (NOBRE, 2004, p.6)

Diante disso, parece necessário considerar, na análise do presente realizada pelas abordagens críticas, o aspecto racial, esforço que será feito no Capítulo 3. Embora reconheçam que a regressividade é um dos elementos que contribuem para a opressão, impedindo a emancipação da sociedade, é indispensável identificar a cor da população mais penalizada. A desigualdade é uma marca nítida do Estado brasileiro, porém é preciso entender qual o principal elemento causador dessas desigualdades, que, entende-se ser o racismo.

Como visto até aqui, as principais abordagens críticas do Direito Tributário brasileiro identificam a necessidade de aproximação da tributação com os princípios e objetivos da

Constituição Federal de 1988. Reconhecem a contribuição do Direito Tributário na configuração da sociedade, inclusive sendo a matéria uma importante fonte de promoção e manutenção de desigualdades no país. A partir do conceito de Matriz Tributária, tentar-se-á demonstrar a pertinência em se considerar o elemento racial nas abordagens críticas, especialmente por ser um aspecto fundamental para realização de um devido diagnóstico do tempo presente.

3. Diagnóstico do tempo presente: o que há de mais marcante na sociedade brasileira?

Conforme já explicitado (Item 2.1) toda teoria que se pretenda crítica deve possuir, como elementos mínimos, uma orientação voltada à emancipação, postura crítica diante da realidade e diagnóstico do tempo em que está inserida. Como já apresentado, as teorias críticas desenvolvidas por pensadores brasileiros destinadas a analisar a tributação no país possuem uma inclinação à emancipação e comportamento crítico, contudo parecem vacilar no diagnóstico do tempo presente. É exatamente sobre este ponto que trataremos a partir daqui.

Para Horkheimer, a produção do diagnóstico do tempo presente é uma das mais importantes tarefas da Teoria Crítica. Sempre baseado em tendências estruturais do modelo de organização social vigente, assim como em situações históricas concretas, em que se mostram tanto as oportunidades e potencialidades para a emancipação quanto os obstáculos reais a ela. (NOBRE, 2004)

Com isso, tem-se no diagnóstico do tempo presente a possibilidade de produzir-se previsões sobre o rumo do desenvolvimento histórico. Esses prognósticos, por sua vez, apontam não apenas para a natureza dos obstáculos a serem ultrapassados e seu provável desenvolvimento no tempo, mas para ações capazes de superá-los. Sendo assim, para Nobre (2004), a Teoria Crítica não pode se confirmar na ausência de práticas transformadoras das relações sociais que estejam em vigor. E, uma delas, é o reconhecimento e superação das desigualdades na sociedade.

3.1. A sociedade desigual

Buscar-se-á a partir de agora, ainda que resumidamente, devido aos limites deste trabalho, realizar um diagnóstico do contexto no qual está inserida a tributação no Brasil. Não se ignora a complexidade que é a sociedade brasileira, sua formação cultural forjada na diversidade étnica e vasta área geográfica, a qual se permite falar em *Brasis*, dada sua diversidade.

Diante desta complexa realidade, é possível a adoção de inúmeras abordagens na tentativa de elaborar uma radiografia de um dos maiores países do planeta. Acredita-se que uma característica marcante da sociedade brasileira, e quase unânime entre importantes pesquisadores, é a sua extrema desigualdade. A desigualdade parece ser uma característica

inquestionável da sociedade brasileira, sendo para o economista Mário Theodoro (2022) um elemento que caracteriza o país desde a sua criação.

Observa Pochmann (2015) que devido ao crescimento populacional, produtivo e seu extenso território, o Brasil sofreu significativas transformações ao longo do tempo, no entanto, a contundente desigualdade manteve-se de maneira destacada. Para o autor, a concentração de renda²⁸ e riqueza no Brasil é uma marca inalienável. Afirmção que se comprova diante do fato do país, habitualmente, configurar nas primeiras posições de rankings relativos à desigualdade. Conforme dados do Banco Mundial (2021), no ano de 2021, o Brasil ocupava a nona posição, numa relação de 164 países avaliados.

A desigualdade é um tema que possui grande importância não apenas no Brasil, mas em todo o mundo. Ao longo do tempo, inúmeros estudos foram desenvolvidos na tentativa de compreender seus motivos e suas consequências, especialmente as concernentes à renda e patrimônio. Na última década, o livro *O capital no século XXI*, do economista francês Thomas Piketty, tornou-se destaque mundial, comprovando o interesse da sociedade política e acadêmica no assunto. A referida obra cuida da necessidade de se debater as desigualdades na distribuição da riqueza em uma escala global, considerando países europeus, os Estados Unidos e aqueles classificados como em desenvolvimento, a exemplo do Brasil. (PIKETTY, 2014)

Afirma Piketty que no século atual, “o capitalismo produz automaticamente desigualdades insustentáveis, arbitrárias, que ameaçam de maneira radical os valores de meritocracia sobre os quais se fundam nossas sociedades democráticas.” (PIKETTY, 2014, p. 11) Para ele, faz-se necessário compreender, não somente os níveis de desigualdade, mas também como ela é estruturada, como se originam as disparidades de renda e riqueza entre grupos sociais, assim como suas justificativas econômicas, sociais, morais e políticas, as quais são utilizadas para defendê-las ou condená-las. (PIKETTY, 2014, p. 26)

O mundo está diante de uma tendência inevitável do aumento da concentração de renda em favor de um diminuto grupo de capitalistas, fenômeno que Piketty deu o nome de princípio da acumulação infinita. Observa, o economista francês, não há indícios de que o aumento das

²⁸ Renda diz respeito ao fluxo de dinheiro, àquilo que uma pessoa ganha durante um determinado período. Estamos falando aqui de ganhos mensais, por exemplo. Esses ganhos podem ser provenientes do salário, do lucro de um negócio, de investimentos. Patrimônio é o estoque de dinheiro ou direitos que uma pessoa possui, imóveis, bens de capital, fundos de investimento, ações, saldo em conta bancária, poupança, dentre outros.

desigualdades leve à extinção do capitalismo, por haver forças de convergência, que suavizam as desigualdades, como tendências contrárias a esta que elevam as desigualdades. O que varia, nas palavras de Piketty (2014), são as circunstâncias históricas, fazendo com que estas forças antagônicas combinem-se de maneiras diferentes, tendo como consequência díspares trajetórias do nível e da estrutura da distribuição de renda. Consoante o economista francês, é exatamente essa variação e combinação entre estas forças que define como se dá a distribuição da renda e da riqueza.

Parece consenso que em uma sociedade capitalista, não existe nação sem desigualdade, pois este é um elemento intrínseco ao sistema econômico vigente (ANTUNES, 2011). A subordinação do proletariado àqueles que detêm os meios de produção, tem como consequência a concentração dos resultados econômicos provenientes do desenvolvimento, nas mãos dos proprietários (MARX, 1983). Em síntese, a distribuição desigual da renda e das riquezas é um produto da sociedade capitalista. (POCHMANN, 2015)

Observa Piketty (2014) que, no século XXI, o capitalismo tem produzido desigualdades insustentáveis e arbitrárias, ameaçando radicalmente valores fundantes da democracia em diversos países. A situação apontada pelo autor é retratada de maneira sintética no trecho a seguir:

A parcela do milésimo superior atualmente parece estar próxima de 20% do patrimônio total, a do centésimo superior, perto de 50% do patrimônio total, e a do décimo superior, entre 80% e 90%; a metade inferior da população mundial possui, sem dúvida, menos de 5% do patrimônio total. Concretamente, o 0,1% mais rico do planeta, ou seja, cerca de 4,5 milhões de adultos em 4,5 bilhões, parece deter um patrimônio líquido da ordem de 10 milhões de euros, quase duzentas vezes o patrimônio médio mundial (por volta de 60.000 euros por adulto), daí uma participação no patrimônio total de quase 20%. O 1% mais rico, cerca de 45 milhões de adultos sobre 4,5 bilhões, possui um patrimônio médio da ordem de 3 milhões de euros (tratasse, grosso modo, da população que ultrapassa 1 milhão de euros de patrimônio individual), o que equivale a cinquenta vezes o patrimônio médio, de modo que a participação no patrimônio total é de 50%. (PIKETTY, 2014, p. 555)

A preocupação com as desigualdades não é decorrente de um sentimento de inveja perante aos mais ricos, e sim da existência de indivíduos dotados senso crítico e de justiça, que compartilham a vida em sociedade, constituindo grupos de referência uns para os outros (MILANOVIC, 2007). É importante reduzir as desigualdades, pois tal iniquidade é resultado de causas injustas ou gera consequências negativas para muitas pessoas. Sendo assim, defende Medeiros (2023) que seja pelas causas ou pelas consequências, a igualdade é o melhor caminho a ser perseguido. Para ele, é custoso combater a desigualdade, requer tempo, consome um

enorme capital político, exige o enfrentamento do direto dos conflitos distributivos presentes na sociedade.

O planeta experimentou alguns períodos de menor concentração de riquezas, mas não sem desigualdades. A queda das desigualdades da renda nos países ditos desenvolvidos se deu entre os anos de 1914 a 1950, especialmente por conta das duas grandes guerras mundiais e os resultados econômicos delas provenientes. (PIKETTY, 2014). O período de êxito econômico vivenciado após a segunda-guerra é reconhecido por Pochmann (2015) como anos dourados.

A partir de 1970, devido os efeitos da inflação sobre a economia e sobre a riqueza acumulada, a globalização, a financeirização da economia, e o avanço de novas tecnologias produtivas com a Terceira e Quarta Revolução Industrial, as desigualdades deram um novo salto, alcançando índices piores que aqueles anteriores à Primeira Guerra Mundial (OLIVEIRA, 2021). Não se ignora que a significativa melhora da produtividade ocasionada com a primeira e a segunda revolução industrial e tecnológica teve como consequência uma maior diversidade nos padrões de vida entre indivíduos e coletividades. (POCHMANN, 2015). No entanto, o que se constata após quase meio século é um esvaziamento do potencial econômico industrial, elevada taxa de desocupação, postos com condições precárias de trabalho e novos bilionários de classe global. (POCHMANN, 2015)

Confirmado a importância do tema, Thomas Piketty foi um dos coordenadores do estudo desenvolvido pelo World Inequality Lab, o Laboratório das Desigualdades Mundiais, que integra a Escola de Economia de Paris. Projeto que contou com a participação de pesquisadores de diversas partes do mundo. O resultado do referido estudo, é o relatório de pesquisa que apresenta uma síntese mais atualizada do trabalho desenvolvido de investigações internacionais para acompanhar as desigualdades no mundo. (CHANCEL, 2022)

Durante quatro anos, mais de uma centena de pesquisadores espalhados por todos os continentes contribuíram para a Base de Dados Mundial de Desigualdade, formado pelo Laboratório Mundial de Desigualdade. Observa Chancel (2022), que uma vasta rede de colaboradores e colaboradoras, formada por institutos de estatísticas, autoridades fiscais, universidades e organizações internacionais, puseram-se a analisar e divulgar dados internacionais sobre a desigualdade no planeta terra.

Os dados coletados e interpretados pelo Laboratório confirmam as impressões e o diagnóstico feito por Piketty há quase uma década. Vale destacar que a tendência intitulada de princípio da acumulação infinita, sofreu um sensível incremento com a pandemia causada pelo vírus da Covid, sendo no ano de 2020 marcado pelo maior aumento na fortuna dos bilionários, um acréscimo de 3,7 trilhões de dólares. Na tentativa de estabelecer um parâmetro para uma melhor compreensão do que significam estas cifras, explica Chancel (2022), que se trata de valores equivalentes à soma dos orçamentos de saúde de todos os países do mundo. (CHANCEL, 2022)

Conforme o relatório em comento, os 10% mais ricos do mundo auferiram, no ano de 2021, 52% da renda mundial, ao passo que os 50% mais pobres ficaram com apenas 8,5% deste total. Quando assunto é o acúmulo de riquezas, os dados são ainda mais preocupantes, veja-se que os 50% mais pobres da população mundial são detentores de ínfimos 2% da riqueza (PPP)²⁹. Já os 10% situados no topo da pirâmide global possuem 76% da riqueza total das famílias (CHANCEL, 2022). É importante perceber que os detentores de riqueza não correspondem necessariamente aos maiores detentores de rendimento, restando demonstrado que as riquezas estão ainda mais concentradas do que a renda.

Ainda utilizando os dados colhidos pelo Laboratório das Desigualdades Mundiais, é possível notar que, em média, uma pessoa que integra o grupo dos 10% mais ricos ganha 122.100 dólares no ano, enquanto uma pessoa que está situada na faixa da metade mais pobre ganha 3.920 dólares anuais. Diante destes números estarrecedores, é possível constatar que a pessoa mais pobre levaria mais de trinta e um anos para conseguir ganhar o que a pessoa mais rica adquire em um único ano.

Vale salientar que nas palavras de Eliane Conceição (2022), o patrimônio acumulado por uma família ou determinados grupos, é, principalmente, o resultado de um arranjo político e econômico. Configuração institucional que lhes propiciou, para não dizer que facilitou, que a cumulação de montante significativo de bens. Não sendo, apenas, o fruto do esforço pessoal daqueles indivíduos.

²⁹ Em uma tradução livre, a sigla PPP significa paridade de poder de compra, método utilizado para comparar diferentes moedas. Justifica-se a escolha devido os bens e serviços possuírem preços diferentes nos variados países. Desta forma, converter a moeda de um país em outra, não é suficiente para comparar o poder aquisitivo de uma pessoa situada em países distintos.

Tem-se percebido a desigualdade como um fenômeno de características multidimensionais, sendo o resultado das interações provenientes das relações de poder. A disposição assimétrica de vantagens destinadas a determinados grupos ou indivíduos, é o resultado do arranjo elaborado pela interação de variados motivos. (POCHMANN, 2015). Examinar as desigualdades é observar como as coisas são divididas na sociedade, neste caso, como a renda é dividida entre as pessoas. É verdade que existem outros bens importantes que também são mal distribuídos, a exemplo das riquezas, saúde, educação, habitação, entre outros. (MEDEIROS, 2023)

Na realidade brasileira, no período compreendido de 1890 a 1980, foi o país que mais cresceu no mundo, propiciando um cenário de mobilidade social entre seus cidadãos, tudo isso em meio a enormes iniquidades. Ao final do referido intervalo, intrigava o mundo por ostentar a oitava colocação entre as maiores economias do mundo, ao passo que amargava a terceira colocação entre as nações com maiores níveis de desigualdades do planeta. Ao longo deste período, informa Pochmann (2015) que o país experimentou, simultaneamente, um crescimento exponencial de alguns setores e uma subida gradual e lenta da maioria da população, o que aprofundou ainda mais o quadro de desigualdades.

Importante trabalho realizado no ano de 2018 por Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, demonstra, a partir de séries históricas, como se dá a concentração de renda entre os brasileiros mais ricos, durante os anos de 1920 a 2013 (SOUZA, 2018). As frações recebidas pelos mais ricos combinaram estabilidade e mudança (POCHMANN, 2015), comportando-se distintamente dos países ricos e das nações em desenvolvimento, no mesmo período. No Brasil, o centésimo mais rico, durante o período investigado, manteve uma média de 20 a 25% da renda total (SOUZA, 2018).

Conforme demonstrado por Medeiros (2023), o Brasil é formado por uma abundante quantidade de pessoas de baixa renda, contingente significativamente uniforme. Em contrapartida, possui uma pequena elite econômica, rica e heterogênea.

O índice de Gini, pode ser um valioso aliado na tentativa de perceber o nível de desigualdade que se encontra o país. O indicador em questão ajuda a medir a desigualdade entre o rendimento dos mais ricos e os mais pobres. Desta forma, quanto mais próximo de zero, menor será a desigualdade auferida em um determinado país. Não obstante, quanto mais próximo de um inteiro, maior será a concentração de renda daquela nação.

Observa Mario Theodoro que no ano 2015, no qual o país experimentou seu momento de menor desigualdade, resultado de uma década realizando políticas públicas que possibilitaram a retirada de 30 milhões de pessoas da extrema pobreza, o país possuía um alto nível de concentração de renda, tendo o Gini em 0,52 (THEODORO, 2022). Apesar de elevado, houve um aumento do valor do indicador nos anos seguintes, em consequência do crescimento da desigualdade.

Por meio de análises e gráficos, Souza (2018) aponta como a concentração de renda no Brasil é superior, durante toda série histórica, se comparado a países desenvolvidos, a exemplo dos Estados Unidos, França e Japão. Justifica, o autor, a escolha por esses países, além do fato de considerá-los países desenvolvidos, a importância econômica no cenário internacional e praticarem formas variadas de capitalismo.

Na comparação com países em desenvolvimento, a exemplo da África do Sul, Argentina e Colômbia, o Brasil também possui a maior concentração de renda no topo em toda série histórica. No entanto, adverte Souza (2018) que algum cuidado na referida análise se faz necessário, porque as informações disponíveis para os demais países possuem características que impedem uma comparação mais fidedigna com os demais. Para o autor, é mais prudente afirmar apenas que estamos entre os mais desiguais entre os países nos quais há dados disponíveis.

É de causar, no mínimo, curiosidade quando se toma conhecimento de que o Brasil detém os maiores níveis de pobreza e indigência entre os países da América Latina, sendo o mais rico da região. A desigualdade é um estigma que acompanha a nação brasileira há séculos, mesmo apresentando expressivas taxas de crescimento no século passado e no atual, além de uma década de redução da miséria, a pobreza é preservada em meio à abundância. (THEODORO, 2022)

Assinale, ainda, que a concentração de renda no Brasil não sofreu significativas alterações no último século. No entanto, de acordo com Souza (2018) não se pode também afirmar que permaneceu estagnada, pois uma característica marcante das desigualdades no país são suas idas e vindas, variações ocasionadas conforme as alterações na história política e econômica nacional

Convém ressaltar que a concentração de renda, no Brasil, experimentou um significativo aumento durante regimes autoritários, como no fim da República Velha e o Estado Novo, e nos anos seguintes à Ditadura Militar, em 1964. Desta forma, uma conclusão plausível é a de que a democracia é o regime mais propício no combate das desigualdades sociais e econômicas, além de fomentar uma sociedade mais justa (OXFAM, 2017).

Observa-se que a partir dos anos 2000 uma sensível diminuição na desigualdade salarial no país, tendo milhões de indivíduos retirados da pobreza extrema, principalmente devido a programas governamentais, a exemplo do aumento anual do salário-mínimo e do Programa Bolsa-Família³⁰. No entanto, como analisado por Chancel (2022), as políticas de valorização do salário-mínimo e transferência de renda não foram acompanhadas por reforma fiscal e fundiária, fazendo com que a desigualdade global de rendimentos se mantivesse intacta. Chegado em 2021 com os 50% mais pobres a auferindo aproximadamente dos 10% do rendimento nacional, ao passo que os 10% mais ricos se apropriaram de quase metade deste rendimento.

Atualmente, o percentual mais rico possui muito mais renda do que a metade da população mais pobre. A cada R\$ 10 de riqueza existente no país, 20% desse valor está nas mãos de 0.5% dos mais ricos (MEDEIROS, 2023). Veja-se que 50% da renda nacional pertence ao grupo formado pelos 5% mais ricos, desta maneira, se se desejar igualar tal rendimento, seria necessário somar todo o rendimento dos 95% mais pobres. Já se somado todo o rendimento de metade das pessoas mais pobres, isso seria o equivalente ao rendimento de 0,1% dos mais ricos (MEDEIROS, 2023). Dados que demonstram o quão está concentrada a renda no país.

Como acima demonstrado, é bastante elevada a desigualdade de renda no Brasil, entretanto, ao se observar a distribuição do patrimônio, percebe-se que os dados são ainda mais alarmantes. Analisando o ano de 2021, o Brasil encontrava-se entre os países com maior concentração de patrimônio do mundo. Em 2021, a metade mais pobre da população não possuía riqueza, enquanto o 1% mais rico da população, os considerados ultrarricos, acumulavam aproximadamente metade da riqueza total. Nos Estados Unidos, o 1% mais rico tem 35% da fortuna, 13 pontos percentuais a menos que no Brasil. (CHANCEL, 2022)

³⁰ A primeira fase do Programa Bolsa-Família foi criada pela lei n.º 10.836, de 9 de janeiro de 2004. Destinado a ações de transferência de renda com condicionalidades. Atualmente o Programa está regulamentado pela Lei 14.601/2023.

Embora os Estados Unidos seja um país localizado no chamado norte global, é invariavelmente utilizado por brasileiros como um modelo a ser seguido. Não obstante, seja uma nação cuja desigualdade é uma característica marcante, no quesito acima mencionado, possui números menos nocivos, em comparação com o Brasil. Perceba-se que é uma diferença significativa, situação que reforça sobremaneira a preocupação com a realidade brasileira.

Quando analisados os números referentes aos 10% mais ricos, verificou-se que eles detinham 80% do patrimônio privado do país. Os dados disponíveis sugerem que a desigualdade de riqueza aumentou desde meados da década de 1990, em um contexto de desregulamentação financeira e sem grandes reformas fiscais, como já exposto. Na Argentina, por exemplo, os 50% mais pobres têm 5,7% da riqueza do país, mesmo sendo níveis elevados de desigualdades, os argentinos encontram-se em situação de menor disparidade na distribuição de riquezas se comparado com o Brasil. Deve-se, ainda, considerar que a Argentina encontra-se submersa em uma crise econômica há décadas.(CHANCEL, 2022)

Este é um resumido panorama da sociedade brasileira no que concerne à concentração de renda. Contexto no qual, destaca Zockun (2017), se fosse preciso eleger o fenômeno socioeconômico que melhor retrata o Brasil, provavelmente a concentração de renda seria eleita como um dos mais importantes, por ser uma das maiores do mundo.

No entanto, é imperioso observarmos quais os fatores que contribuem para a realidade até aqui descrita. Diante de tal enigma, o economista Mário Theodoro indaga sobre qual “processo histórico peculiar é esse que possibilita a convivência de extremos, muito ricos e muito pobres, que se completam em uma ambiência até certo ponto pacífica?” (THEODORO, 2022). Neste sentido, o problema que merece maior atenção não é o pertinente às fronteiras da desigualdade, mas sim quais suas causas de tamanha disparidades. (MEDEIROS, 2023)

3.1.1. A raça como elemento central da sociedade desigual

Após sucinta análise dos dados que retratam como se dá a distribuição, ou melhor, a má distribuição de renda e riquezas entre os brasileiros e brasileiras, fica nítido que um significativo montante das riquezas produzidas pelo país encontra-se adstrita a uma pequena parcela de sua população. Não obstante, uma grande massa de brasileiros e brasileiras vivem abaixo da linha da pobreza (IBGE, 2022).

O Brasil é formado por uma abundante quantidade de pessoas de baixa renda, contingente significativamente uniforme. Em contrapartida, possui uma pequena elite econômica, rica e heterogênea (MEDEIROS, 2023). Diante desses dados, não há como negar que o Brasil é um país extremamente desigual.

Na busca de compreender o porquê dessa disparidade na distribuição de renda e consequentemente de oportunidades, é oportuno começar com a conceituação do que se entende por uma sociedade desigual. Em suma, Theodoro (2022, p. 17) concebe a sociedade desigual da seguinte maneira, a saber:

Neste livro, está se propondo o conceito de sociedade desigual, entendida como uma conformação social caracterizada por uma desigualdade extrema e presente e cuja a intensidade ultrapassa os limites da igualdade. Ou seja, trata-se de uma desigualdade que se sustenta não apenas na questão econômica e social, mas também no acesso diferenciado aos serviços públicos e principalmente à segurança pública.

Notadamente, a noção de sociedade desigual oferecida por Theodoro serve perfeitamente para compreender o Brasil. Conforme os dados acima trazidos, fica nítido como uma minúscula parcela da população acumula um enorme percentual das riquezas produzidas pelo país, e mais, como demonstrado na série histórica analisada por Souza (2018) a desigualdade ultrapassa décadas.

Conforme nos situa o *Atlas da exclusão social - Os ricos no Brasil*, as desigualdades advêm desde o período em que o país era colônia de Portugal, à época, sec. VIII, apenas 10% da população acumulava, aproximadamente, 70% de toda riqueza produzida. (CAMPOS et al., 2004). Findado o período colonial, passando pela independência e regime imperial, o país manteve estável a concentração de renda e riqueza nas mãos de uma pequena parcela da população. A saída do jugo de Portugal não ocasionou uma distribuição de renda mais equânime, da mesma forma que o fim da escravidão e a proclamação da República não alteraram o padrão de exclusão da repartição de renda e riqueza. (POCHMANN, 2015)

Conforme nos informa Theodoro (2022), a sociedade desigual possui, como características principais, os seguintes elementos:

- a) convívio pacífico e silente diante uma situação de extrema e persistente desigualdade sem que o Estado adote medidas efetivas de promoção da igualdade. Tendo o componente racial como o principal marcador do grupo subalternizado.

- b) desigualdades que se reproduzem nos mais variados setores da dinâmica social, na renda, na educação, no mercado de trabalho, na ocupação do espaço urbano, na saúde. Assimetrias que se acumulam e se autofortalecem na direção de oprimir o grupo subalternizado.
- c) elaboração de mecanismos jurídicos-políticos destinados à opressão, estratégia adotada para garantir a manutenção do quadro de desigualdades.
- d) boicote aos grupos organizados que atuam politicamente que atuam para alterar a lógica de opressão, os impede de acumular recursos políticos e simbólicos necessários ao enfrentamento dos grupos hegemônicos. Seja cooptando-os ou criminalizando a atuação de todas as iniciativas voltadas à promoção de uma efetiva equidade.

Após estabelecer o que se compreende como por uma sociedade desigual e suas características principais, dar-se-á prosseguimento à tentativa de encontrar os motivos dessa desigualdade contundente e perene. Diante dos elementos ora aventados, a pergunta que se impõe é: por que o Brasil é um país tão desigual?

O Brasil figura entre as dez maiores economias do mundo e encontra-se entre as mais desiguais. Para Theodoro (2022) a aparente contradição justifica-se pelo fato de ser o único país de maioria negra entre as dez maiores economias do mundo. Na visão do economista brasileiro, a sociedade desigual é a consequência de uma escolha política, e tem no racismo seu principal elemento de produção e manutenção de diferenciação. O racismo funciona como uma ideologia que hierarquiza as pessoas (SANTOS, 2001), colocando o fenótipo branco no polo positivo de uma escala de superioridade, ao passo que o fenótipo negro é localizado no outro extremo. Em síntese, conforme identifica Marcelo Medeiros (2023), para entender desigualdade no Brasil, é preciso compreender as desigualdades raciais, ou como nas palavras de Rafael Osório (2022, p. 308) “classe e raça são analiticamente separáveis, mas na realidade brasileira são indissociáveis. Como na canção de Caetano Veloso, os negros são pretos e tão pobres e pobres de tão pretos”.

A desigualdade brasileira é o reflexo de um passado de espoliação colonial, da barbárie da escravidão e da persistência do racismo (OXFAM, 2017). É o que se pode extrair de inúmeros estudos e pesquisas realizadas por mecanismos nacionais e internacionais que se dedicaram a averiguar o tema da concentração da riqueza e da renda no país. Além da desigualdade ser uma marca incontestável da sociedade brasileira, a percepção do acesso aos direitos fundamentais é um excelente termômetro na compreensão do quanto é diferenciada as

condições de vida do grupo social reconhecidamente branco em comparação ao grupo formado por pessoas negras, entediadas aqui as declaradas pretas ou pardas.

É imprescindível a percepção do racismo como componente ideológico na conformação da sociedade desigual. No contexto brasileiro, o racismo é uma ideologia, com o papel de justificar e naturalizar as desigualdades, reafirmando a crença de uma supremacia da raça branca. (THEODORO, 2022)

O racismo enquanto ideologia atua em dois níveis da dinâmica social. No cenário que o autor chama de micro, entendido como aquele onde se dão as relações corriqueiras da vida humana. Nessas ocasiões, o racismo se manifesta como pré-conceito ou discriminação racial. Sendo a primeira forma uma ação velada e sutil, materializada, quase sempre em formato de insinuações (THEODORO, 2022). A discriminação, especialmente as mais visíveis, se sucedem mediante atos de violência física ou verbal, produzidas por um indivíduo ou grupo de pessoas, contra um ser ou um coletivo de pessoas negras.

No nível macro, a ideologia do racismo se manifesta, ao menos, mediante três importantes elementos: branquitude, o biopoder e a necropolítica. A ideia de branquitude relaciona-se com o desejo de transformar a cultura majoritariamente produzida e cultuada por pessoas brancas em um modelo universal, como padrão de bom e belo. Não apenas isso, reforça, ainda, o sentimento de negação de tudo que não esteja associado ao arquétipo ariano, considerando feio, negativo e primitivo aspectos relacionados à cultura negra. (THEODORO, 2022).

Atua significativamente na tarefa de hierarquização das raças, referendando a ideia de que as pessoas negras devem ocupar os piores lugares na sociedade, processo que leva ao privilégio branco. Observa Cida Bento (2022), ao analisar relações trabalhistas, que as pessoas brancas são corriqueiramente avaliadas como perfeitas, boas, lindas, inteligentes e capazes pelo simples fato de serem brancos, elementos que impactam diretamente no processo de contratação e/ou promoção nas instituições empregadoras.

Os outros dois elementos que compõem o plano macro, são o biopoder e a necropolítica, estes relacionados com a ação estatal e das instituições. Nesse sentido cumprem a função de decidir quem vive e quem morre, expressão do exercício máximo da soberania.

No entanto, o racismo, para o mesmo, não se resume a esta perspectiva individual, por observar uma atuação mais ampla e coletiva do fenômeno, como a branquitude, além da ação do Estado, que se caracteriza pelo racismo institucional (WERNECK, 2013), biopoder (FOUCAULT, 2008) e necropolítica (MBEMBE, 2018).

O biopoder é a capacidade do Estado de preservar vidas, de acordo com interesses ou perspectivas ideológicas. A preservação da vida diz respeito a um complexo emaranhado de políticas, especialmente aquelas que buscam garantir as condições sociais mínimas para a saúde e, portanto, para a existência.

Em uma releitura da noção de biopoder inaugurada por Foucault (2008) o pensador camaronês, Mbembe (2018), define a necropolítica como a expressão máxima da soberania, consistindo no poder de escolher quem pode viver e quem deve morrer. Desta forma, os atributos básicos da soberania constituem-se na faculdade de matar ou deixar viver. Mbembe (2018) demonstra preocupação com as formas de exercício da soberania que buscam a instrumentalização generalizada da existência humana e a destruição de pessoas, quando deveria empenhar-se na concessão da autonomia da população.

Tomando como base as ideias de Foucault (2008), os massacres, extermínios e regimes totalitários modernos, radicalizaram os mecanismos políticos de morte já existentes. Nesta esteira, Mbembe (2018) afirma que quem morre geralmente nas zonas de conflitos são grupos biológicos selecionados com base no racismo. A partir da apresentação de um discurso de que determinados grupos representam um inimigo, lança-se mão de uma solução para combatê-lo e acabar com a violência. Assim, matar as pessoas desse grupo pode ser aceito como um mecanismo de segurança.

O exercício do biopoder e da necropolítica resultam na negação de efetivação de políticas públicas voltadas a melhorar as condições de vida da comunidade negra. Pondera Theodoro (2022) que o formato da atuação colonial europeia no continente africano, traduz em parte a constituição da sociedade desigual e de certa maneira reproduz muitas das tensões experimentadas pela população negra e pobre no Brasil.

O racismo é elemento central de promoção das desigualdades, vale dizer, inclusive, que o Brasil cresceu como poucos países só no século XX, entretanto, as desigualdades

permaneceram intactas em relação à população negra. (POCHMANN, 2015; THEODORO, 2022; MEDEIROS, 2023)

José Murilo de Carvalho (2008) relembra a representação enviada por José Bonifácio à Assembleia Constituinte de 1823, na qual dizia ser a escravidão um câncer que corroía vida cívica do país, além de impedir a construção da nação. Para Bonifácio desigualdade é a escravidão dos dias atuais, o novo câncer que impossibilita a constituição de uma sociedade democrática. Diante disso, faz-se oportuno trazer uma elucidativa síntese elaborada por Rafael Guerreiro Osorio (2021):

No Brasil, as estatísticas socioeconômicas invariavelmente têm indicado que a situação das pessoas brancas é melhor que a das pretas e pardas. Friamente, mostram que pessoas brancas têm mais renda, mais escolaridade, moradias mais salubres e seguras, tem mais de tudo que é bom, e menos de tudo que é ruim. A frieza, contudo, não advém dos números, mas da realidade que retratam, na qual a desigualdade racial é constatável a olho nu. Isso não é de hoje. A desigualdade e a discriminação racial andam juntas no Brasil desde a chegada dos portugueses, que erigiram a colônia com base na escravidão dos negros da Terra e da África. A desigualdade racial entre os senhores brancos e os escravos negros, indígenas, mestiços era justificada, primeiro, pela suposta superioridade religiosa; depois, com a emergência do racismo pseudocientífico do século XIX, também por fantasia de superioridade biológica e cultural. Durante a maior parte da história brasileira, a desigualdade racial foi reconhecida, preservada e garantida contra a resistência dos negros. Objetivava-se mantê-la, não combatê-la.

Diante desse contexto, sustenta Theodoro (2022, p. 89) que há no Brasil todos os elementos necessários para formação da sociedade desigual, “o racismo como ideologia dominante, o preconceito e a discriminação racial como práticas sociais corriqueiras, a branquitude e a valorização do branco e, no caso da ação do Estado, o biopoder que flagela e a necropolítica que mata.”

3.1.2. Motores das desigualdades

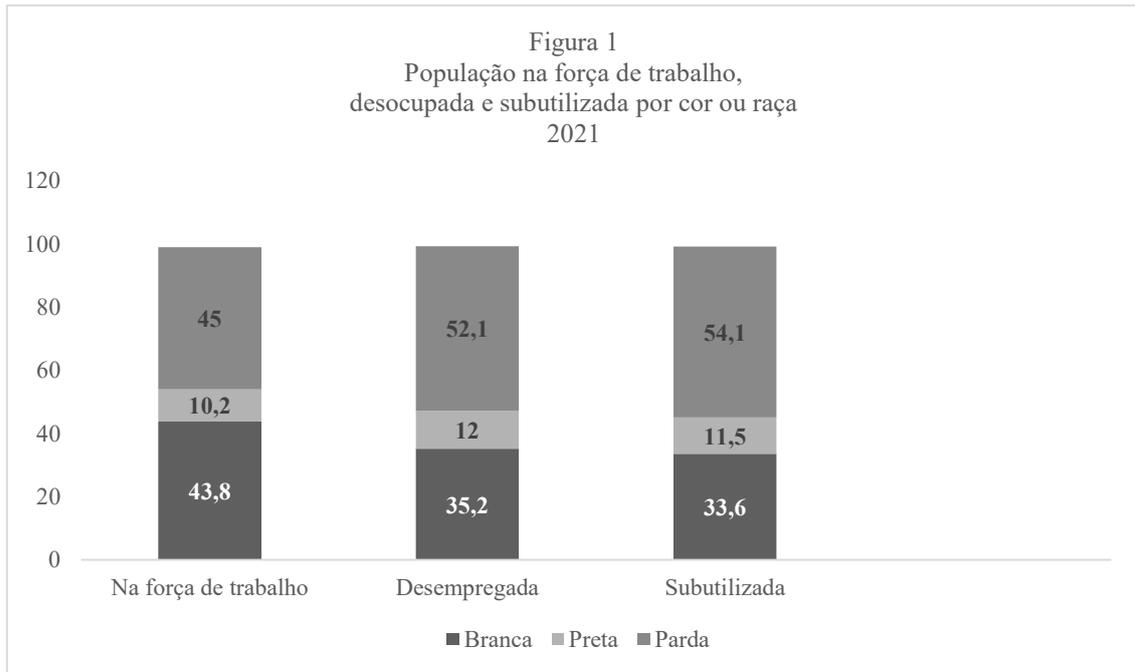
Esta etapa do trabalho é destinada a demonstrar os fatores eleitos como mais importantes na produção das desigualdades raciais no país. Para tanto, adotou-se como base, o que Mário Theodoro (2022) denominou de motores das desigualdades, como consta em sua obra *A Sociedade Desigual*, já acima mencionada. Desta forma, o intuito é demonstrar como a educação, a saúde, a moradia, o direito e a segurança pública, contribuem significativamente para a promoção e a manutenção das desigualdades raciais. Como ressalta o aludido autor, existem outros fatores que ocasionam essas desigualdades, no entanto, estes são os mais contundentes.

A estratégia aqui adotada é a de trazer dados que demonstram a dificuldade em cessar, ou o acesso precário da população negra a alguns dos direitos fundamentais. Dados que demonstram que as desigualdades no país, como já mencionado, é proveniente da hierarquização racial.

O mercado de trabalho, o acesso à terra, à educação e à saúde são, na opinião de Mário Theodoro, são dimensões sociais centrais na reprodução e na propagação da desigualdade. Salienta o autor que embora estas não sejam as únicas, já que a sociedade desigual consegue produzir dessemelhanças em diversos outros aspectos do seio social, no entanto, os aqui ora elencados estão entre os mais importantes e por isso são merecedores de um tratamento destacado (THEODORO, 2022). Neste sentido, Eliane Conceição (2022) corrobora com esse entendimento ao afirmar que o Estado brasileiro dispensou tratamento diferente às pessoas negras e brancas. As diferentes condições de acesso resultaram numa gigantesca concentração de renda em poder das pessoas brancas, como também na dificuldade de acesso das pessoas negras à educação, saúde, trabalho, segurança e outros direitos individuais, sociais e políticos. Como largamente demonstrado, o elemento primordial na produção das desigualdades na realidade brasileira é o racismo.

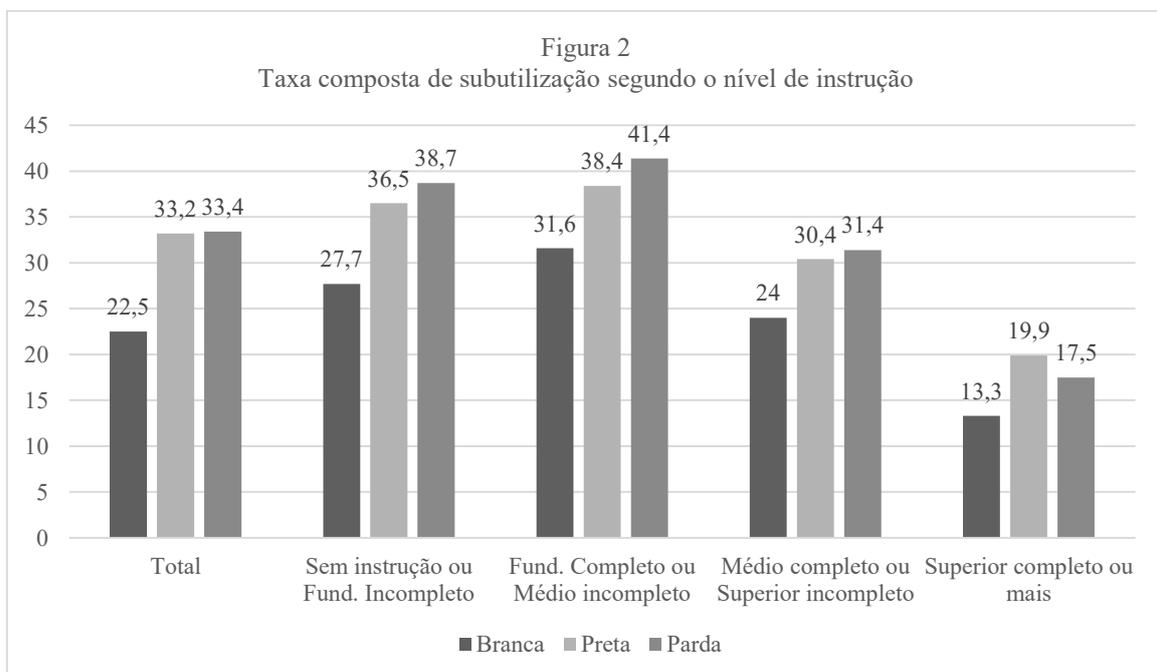
Demonstra Amartya Sen (2018) que o combate às privações em uma determinada dimensão, além de representar benefícios em si, também auxilia na melhoria nos demais aspectos da vida social. É dizer, as privações no domínio da educação tendem a prejudicar os resultados relativos à empregabilidade e empreendedorismo, por exemplo. Ainda nessa seara, a carência de habitações dignas e de uma dieta nutricional rica em proteína na primeira infância, podem prejudicar os resultados relativos à saúde e à educação. Neste sentido, a deficiência proteínas e vitaminas na dieta das crianças terão reflexo mais tarde num desempenho intelectual abaixo do normal, com diminuição na capacidade de aprendizagem e aumentando a evasão escolar (VASCONCELLOS; GEWANDSZNAJDER, 1987).

Esse é o retrato de um mercado de trabalho racista, preconceituoso e discriminatório, que ajuda a promover a exclusão do negro e a perpetuação das desigualdades, sendo considerado uma importante correia de transmissão do racismo (THEODORO, 2022).



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra Domiciliar Contínua 2021.

Percebe-se que pretos e pardos estão sobrerrepresentados entre desocupados e subutilizados. Não obstante, a sub-representação permanece independentemente do grau de instrução adquirido pelas pessoas negras. Veja-se, que a taxa de subutilização é ainda maior nos níveis mais elevados de educação formal, esta é a conclusão que se chega a partir da análise da figura seguinte.



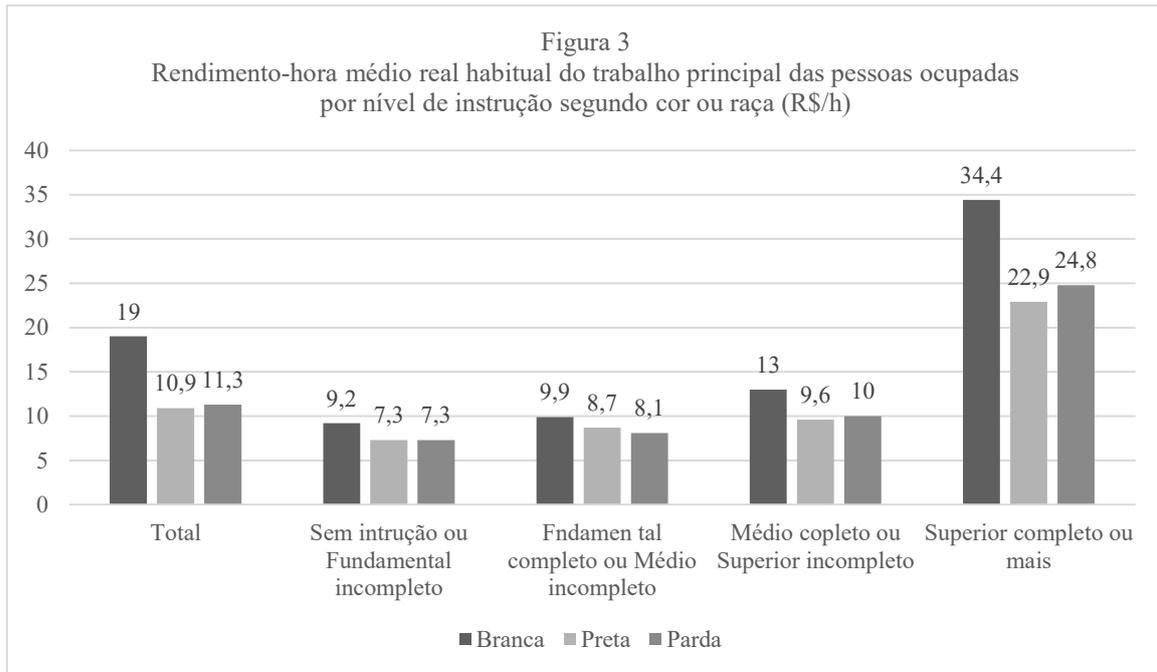
Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra Domiciliar Contínua 2021

Veja-se que mesmo alcançando um alto grau educacional, as pessoas negras continuam sobrerrepresentadas, neste caso, em especial, é de se observar que o percentual representando o grupo formado por pessoas pretas ultrapassa o de pessoas pardas, o que não aconteceu na comparação dos grupos com menor nível de instrução formal. Fato que comprova o argumento utilizado por Medeiros (2023) ao afirmar que políticas públicas voltadas à educação precisam ser conjugadas com outras ações para ser eficaz no intento de diminuir as desigualdades.

Constata Theodoro que o mercado de trabalho no Brasil, possui uma pequena capacidade de oferecer aos seus empregados condições laborais dignas e bem remuneradas, estando a maioria dessas poucas vagas ocupadas por pessoas brancas. Resta a esmagadora maioria da população negra os postos de menor remuneração ou a informalidade, a consequência deste cenário é a perpetuação e o aprofundamento das desigualdades. (THEODORO, 2022)

Como visto, a pobreza no Brasil é negra, mas ainda assim, são estes os escolhidos para suportarem uma maior carga tributária. Não obstante, é sabido que os recursos auferidos com a venda de amendoim ou reciclagem de latinhas de alumínio, trabalhos informais, na maioria das vezes realizados por pessoas negras, são insuficientes para o indivíduo garantir suas necessidades mais básicas, porém o Estado o obriga a arcar com um alto percentual de seus poucos ganhos para o pagamento de impostos. Diante de realidade tão perversa, fica evidente que ao tributar com tamanha ênfase indivíduos que possuem tão pouco, o fim destes será a morte, seja ela pela perda da vida, ou pela impossibilidade de garantir o mínimo existencial.

Como demonstrado, alcançar graus mais elevados de instrução não é suficiente para garantir que pessoas negras, particularmente as pretas, garantam uma vaga de emprego. Quando conseguem, recebem remuneração inferior à de pessoas brancas, mesmo que possuam o mesmo grau de instrução.

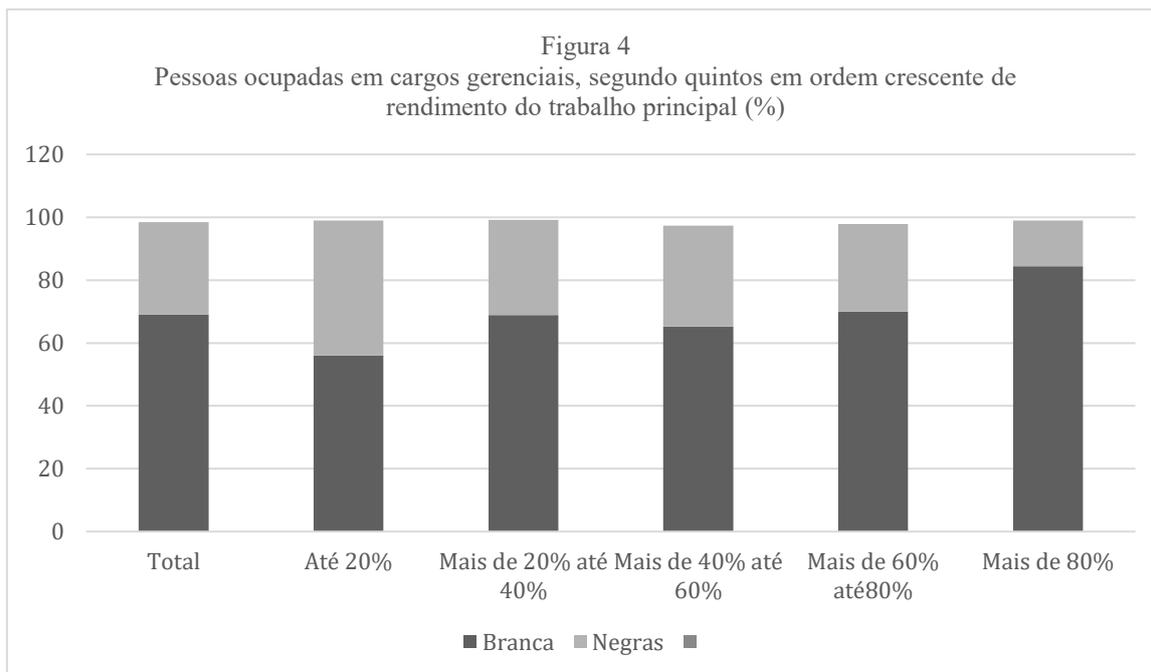


Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra Domiciliar Contínua 2021

O rendimento do trabalho das pessoas brancas foi, em média, 69% acima das pretas ou pardas. O recorte por nível de instrução e hora trabalhada, reforça a percepção da desigualdade, pois pretos e pardos receberam menos em todos os níveis, sendo que no mais elevado o diferencial alcançou 41%. A conclusão tirada da análise das informações em questão não deve ser um desestímulo ao estudo, mas sim de reafirmar a ideia de que o acesso à educação para pessoas pretas e pardas deve ser combinado com ações em outras áreas também estratégicas.

A elevação do nível educacional, além de ser importante importância na formação subjetiva de cada indivíduo, também propicia resultados objetivos a exemplos do aumento da remuneração média, ainda que fique aquém em comparação com as pessoas brancas. Percebe-se que a renda média de pessoas pretas sem instrução fundamental incompleta é aproximadamente $\frac{1}{4}$ da renda das pessoas com nível superior ou mais.

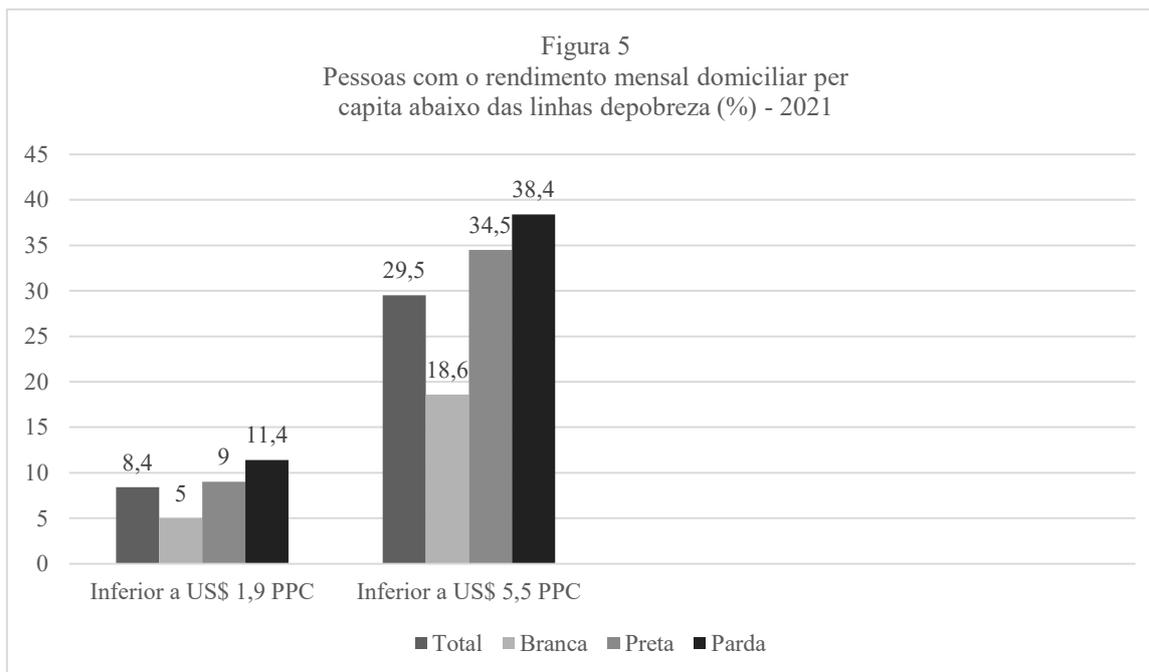
Um fator que contribui para que pessoas negras obtenham remuneração inferior às brancas, pode estar relacionado, também, com o tipo de postos de trabalho a elas disponibilizados.



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra Domiciliar Contínua 2021

Nas corporações, os cargos de gerência, muitas vezes são os que oferecem uma das melhores remunerações. Nestes casos, o que se pode observar a partir dos dados acima é que na maioria das vezes são ocupados por pessoas brancas. Em média, 69% dos cargos de gerência estavam ocupados por pessoas brancas em 2021.

O recorte por quintos crescentes de rendimentos, indica que, quanto mais alto o salário, menor a proporção de pretos ou pardos. Consoante os dados divulgados pelo IBGE, apenas 14,6% de pessoas em cargos gerenciais de mais alta renda eram pretas ou pardas, sendo 84,4% brancas. Ao colocar o foco exclusivamente nos mais pobres, confirma-se as suspeitas advindas com os dados anteriores.



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra Domiciliar Contínua 2021

A proporção de indivíduos pretos e pardos com rendimentos abaixo das linhas de pobreza propostas pelo Banco Mundial foi quase o dobro da proporção de indivíduos brancos. Na faixa de renda diária de US\$ 5,50, as taxas de pobreza eram, respectivamente, 34,5% e 38,4%, em comparação com 18,6% para a população branca. Já na categoria de extrema pobreza, enquanto 5,0% das pessoas brancas tinham rendimentos inferiores a US\$ 1,90 por dia, 9,0% da população preta e 11,4% da população parda encontravam-se abaixo dessa linha.

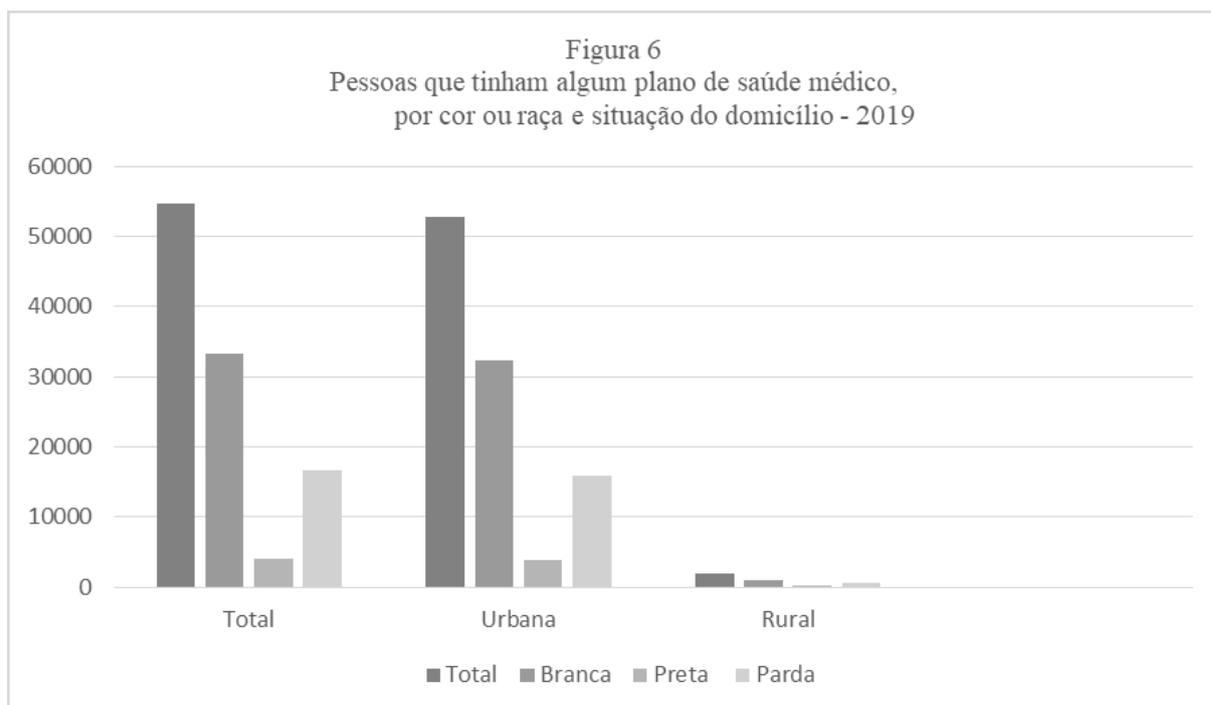
A organização socioespacial das cidades brasileiras demonstra com total nitidez sua realidade de semi-apartação. Há bairros onde coexistem condomínios fechados, tendo ao seu lado favelas, mocambos e periferias, estes últimos reservados prioritariamente para a população negra (THEODORO, 2022). Algumas vezes, esses dois mundos são separados apenas por um muro, como pode ser visto na imagem³¹ fotografada por Tuca Vieira no ano de 2004. O fotógrafo captura um trecho da favela de Paraisópolis que faz fronteira com o bairro de luxo da cidade de São Paulo, o Morumbi. A imagem gerou grande repercussão nas redes sociais, sendo vista por pessoas de vários países. A referida fotografia sintetiza as desigualdades do país quando o quesito é moradia.

Os dados do PNAD/IBGE 2018 indicam que 12,5% da população negra reside em moradias sem coleta direta ou indireta de lixo, ao passo que 6% da população branca enfrenta

³¹ A imagem está pública no site <https://www.tucavieira.com.br/paraisopolis>, de propriedade do próprio fotógrafo.

problemas de falta de água. Além disso, há uma diferença de 17,9% entre os negros e 11,5% entre os brancos. Veja-se que, 42,8% da população negra não possui coleta direta ou indireta de lixo, ou dispõe de esgotamento sanitário por rede coletora pluvial, contra 26,5% no caso da população branca.

Sabe-se que uma coleta regular de lixo, o acesso à água encanada e potável, e esgotamento sanitário contribuem significativamente para a preservação da saúde. Diante desses dados, vale observar alguns aspectos relacionados à população negra e o acesso à saúde.

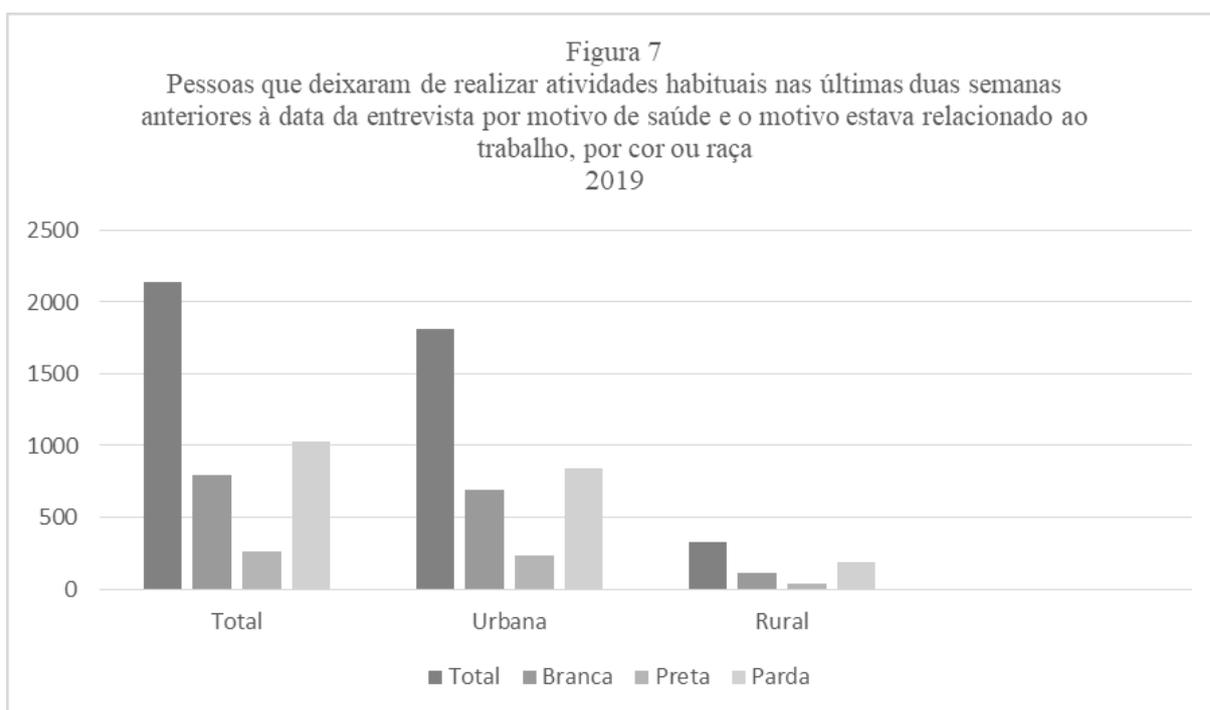


Fonte: IBGE – Pesquisa Nacional de Saúde

O acesso à saúde é de extrema importância para uma população de maioria pobre como a brasileira (Medeiros, 2023). Neste sentido, possuir um plano de saúde é fundamental para garantir um socorro rápido e digno em momentos delicados da vida. No entanto, o acesso a este tipo de seguro, também é dificultoso para a população negra, como já visto, que compõe a maioria do grupo mais pobre.

O gráfico acima mostra que das 54.587,974 pessoas que possuíam plano de saúde no ano de 2019, apenas 20.556,404 se declararam negras. O estudo demonstra que a quantidade de pessoas brancas que possuíam plano de saúde corresponde a 2/3 do total de pessoas negras. O acesso à saúde, como sabido, é fundamental para a prevenção e a cura de doenças. Diante dessa dificuldade de adquirir uma assistência médica privada, resta à população negra buscar atendimento no Sistema Único de Saúde – SUS.

Outro dado preocupante é o que se refere às pessoas negras do campo, que aproximadamente apenas correspondem a apenas 10% do total dos indivíduos com plano de saúde. A dificuldade em obter cuidados médicos, quando necessário, pode ocasionar ainda mais problemas, além do já sabido com a saúde. Um deles é ficar impossibilitado de realizar outras tarefas por motivo de saúde. No caso de um profissional autônomo, por exemplo, deixar de ir trabalhar por conta da enfermidade é um para angariar recursos para custear suas respectivas despesas.



Fonte: IBGE – Pesquisa Nacional de Saúde

Mais uma circunstância na qual as pessoas negras encontram-se em desvantagem, sendo quase o dobro de pessoas, em comparação com as brancas, que deixam de realizar atividades laborais habituais por motivo de saúde. Na hipótese do trabalhador ou da trabalhadora negra exercer atividade mediante contrato formal de trabalho, ou seja, possua carteira assinada, o prejuízo da sua falta será menor. No entanto, se se tratar de uma profissional liberal, a falta de acesso à assistência à saúde pode causar-lhe ainda um problema nas finanças.

As desigualdades, especialmente às que concernem à renda, com visto, tendem a dificultar o acesso de pessoas com baixa renda a serviços relacionados com a prevenção e a cura de doenças. No entanto, a distribuição de renda no país pode ser a responsável por outros sérios problemas identificados na sociedade desigual. Esta afirmação justifica-se devido os

resultados de um estudo³² desenvolvido entre países desenvolvidos, ou entre estados de um mesmo país desenvolvido, o qual constatou haver forte correlação entre a intensidade dos problemas sociais e a concentração de renda. Ao analisarem os resultados da referida pesquisa, Maria Helena Zockun (2017) observaram o seguinte:

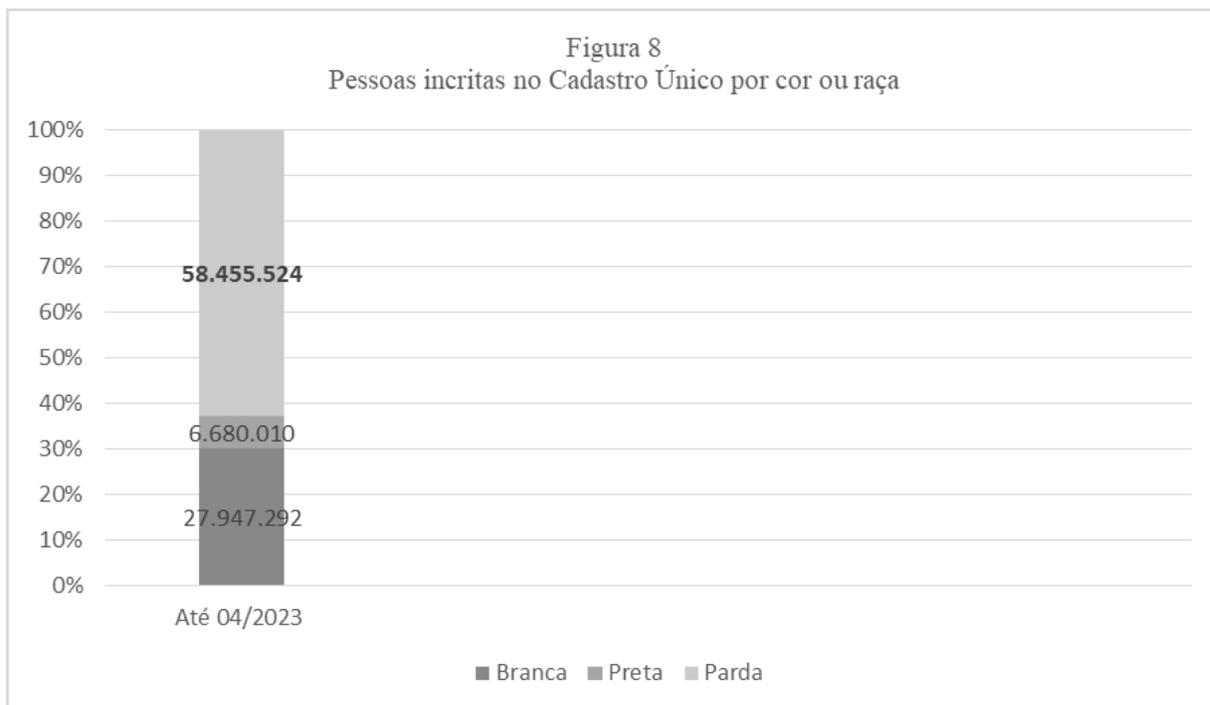
Violência, obesidade, gravidez de adolescentes, consumo de drogas, evasão escolar, famílias disfuncionais, doenças mentais etc. são tão mais intensas quanto mais concentrada é a distribuição de renda do país. Essas pesquisas, feitas por profissionais da área médica, indicam que relações sociais, insegurança material e de status social e como as pessoas são vistas pelos outros são fatores que afetam negativamente os níveis de estresse, o desempenho cognitivo e as emoções, ampliando quadros de esquizofrenia e depressão. Assim como esses problemas são mais comuns nas classes de menor renda, eles são mais comuns nas sociedades desiguais. E esses problemas não afetam apenas os pobres. Outras pesquisas mostram que a desigualdade prejudica o tecido social de toda a sociedade: a distribuição muito desigual da riqueza resulta em isolamento na forma de comunidades muradas (condomínios), angústia social derivada do medo de cair de padrão social, medo da violência etc.

As desigualdades geram ainda mais desigualdades e muito sofrimento, como visto a parcela da população mais afetada é formada por maioria de pessoas negras. Um importante mecanismo criado pelo Estado, que oferece a oportunidade de fazer uma radiografia da realidade brasileira é o Cadastro Único³³. Os dados compilados do programa permitem, por exemplo, observar qual a cor ou raça dos principais beneficiários.

O Cadastro Único representa um grande mapa das famílias de baixa renda no Brasil. Através dele, o governo toma conhecimento quais são essas famílias, como elas vivem e o que elas precisam para viver e melhorar. Por meio do Cadastro Único, as famílias de baixa renda podem receber benefícios sociais, como: Bolsa-Família e desconto na conta de luz. Os benefícios variam de acordo com cada família cadastrada.

³² Ver Ichiro Kawachi, Bruce P. Kennedy, “The Health of Nations: Why inequality is Harmful to You Health”, New press, 2002.

³³ Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome, no endereço eletrônico <https://www.gov.br/mds/pt-br/acoes-e-programas/cadastro-unico>



Fonte: Secretaria de Avaliação, Gestão da Informação e Cadastro Único

Podem compor o cadastro as famílias que vivem com renda mensal de até meio salário-mínimo por pessoa. Famílias com renda acima desse valor podem ser cadastradas para participar de programas ou serviços específicos. Conforme a ilustração acima, as pessoas negras inseridas no Cadastro Único possuem renda per capita familiar de até meio salário-mínimo e representam o dobro em comparação com as pessoas brancas que também compõem o referido programa. Fato que demonstra, ao menos por esta amostragem, que existe um contingente de pessoas negras muito maior do que brancas.

Por fim, a justiça e a segurança pública são importantes elementos na configuração da sociedade desigual. Segundo Mário Theodoro (2022), essas são as correias de transmissão que desempenham a função de aglutinar as demais desigualdades. Uma espécie de elo, dando coesão e sustentação à sociedade desigual. Para esse fim, a violência estatal é utilizada para inibir revoltas e reivindicações, mesmo que estas sejam justas, calcadas nos mandamentos constitucionais.

É válido colacionar a síntese proposta por Theodoro (2022, p) sobre como se operam as violências na sociedade desigual, a saber:

Uma violência que, efetivamente, assume formas diversas contra a população negra - desde a falta de emprego formal e de condições mínimas de habitabilidade nas favelas e na periferia até precárias condições de acesso à educação, à saúde e aos serviços públicos em geral -, mas que se consolida principalmente como a violência do cotidiano de morte, decorrentes de disputas do tráfico, das milícias e de uma polícia

que se faz presente não para garantia da segurança e da vida, mas para repressão, quando não o Extermínio. E aqui tem peso fundamental, como veremos, o fato de que o racismo também atravessa o sistema judiciário e seus operadores.

São estes os elementos que o autor elencou como motores das desigualdades. Represente-se que, conforme gráficos acima expostos, independente do setor que a desigualdade é observada, as pessoas negras encontram-se em situação de desvantagem. A inseparável relação entre pobreza e raça no Brasil produz, como consequência, a persistente desigualdade racial no país. Nesse contexto, corroborando com o entendimento até aqui exposto, Rafael Osório (2022) defende a tese de que são dois os principais fenômenos, que se complementam, e produzem a insistente desigualdade racial.

Para o autor, o primeiro elemento é o regime de mobilidade social com grande movimentação, entretanto, de curta elasticidade. É dizer, que muitos sobem pouco e poucos sobem muito, causando uma alteração das relações socioeconômicas quase imperceptível. Dessa maneira, a distância da renda de um indivíduo para a renda média da sua época, é similar a distância da renda da sua família em relação à média do passado, não tendo melhorado ou piorado. Aproximadamente 70% dos indivíduos mantêm as condições socioeconômicas de suas respectivas famílias.

Não obstante, conforme afirma Rafael Osório (2022) apenas o regime de mobilidade, ora descrito, não é suficiente para manter as desigualdades raciais no Brasil. Diante disso, entendo autor que a discriminação racial sofrida por negros e indígenas nas variadas etapas e nos diversos aspectos da vida, é o segundo elemento dificultador do arrefecimento das desigualdades. Nesta seara, é possível afirmar que:

O regime de mobilidade sozinho retardaria a redução da desigualdade racial - em relação à velocidade esperada em uma sociedade sem associação entre origens e destinos sociais - mas não impediria ponto o Brasil é uma sociedade com a levada a transmissão intergeracional de situação socioeconômica, porém não é uma sociedade estamental ou de castas. A mobilidade é de curta distância, mas não é nula, as oportunidades, apesar de poucas, existem, e história de sucesso de fracasso não são incomuns. Sem discriminação, a desigualdade racial teria caído. (OSÓRIO, 2022, p. 309)

O Brasil é desigual porque existe racismo, como explicitado por Theodoro (2022) e corroborado por Osório (2022). Devido à discriminação racial, as pessoas negras, em sua maioria, são impossibilitadas de escapar do destino de pobreza. Não há no Brasil, como demonstrado, um total independência entre origem e destino, é como se o futuro das pessoas negras e indígenas fossem predeterminados, pois não há igualdade de oportunidades.

3.2. A tributação como um dos motores da desigualdade racial no Brasil

O debate sobre justiça tributária tem ganhado novos contornos no Brasil, especialmente quando o objetivo é a identificação, a denúncia e a tentativa de combater a regressividade. É do conhecimento de significativa parcela de estudiosos da área do Direito, especialmente do Direito Tributário (GASSEN, 2012; NUNES, 2016, D'ARAÚJO, 2021), da economia (ZOCKUN, 2016; HORA e NOGUEIRA, 2023; SILVEIRA, 2012, 2022) e da administração pública, que a regressividade é uma característica da Matriz Tributária brasileira, e precisa ser urgentemente combatida. Diante da importância do tema, a partir do ano 2003, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social - CDES (2011), da Presidência da República, passou a acompanhar o comportamento da Matriz Tributária brasileira.

Em 2008, o Observatório da Equidade do CDES iniciou um trabalho de análise da tributação nacional, tendo como foco a justiça social. Por conta disso, realizou um importante debate entre os Conselheiros, especialistas e organizações participantes da Rede de Observação, com o ensejo de analisar os problemas existentes na estrutura tributária brasileira para contribuir na construção de um sistema mais justo, simples, racional, progressivo e estimulador da produção e do emprego.

O documento de título *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 1*, foi publicado no ano de 2009, conforme se observa da leitura do referido documento, as desigualdades ocupavam lugar central entre os grandes e complexos problemas a serem enfrentados pelo Brasil na construção de um desenvolvimento sustentável. O referido relatório, dedicou-se, além de outras coisas, a identificar os problemas existentes na Matriz Tributária brasileira.

Dando continuidade ao monitoramento da tributação nacional, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2011) apresentou ao Presidente, em junho de 2010, uma agenda para o novo ciclo de desenvolvimento. Na ocasião, foram escolhidos como eixos estratégicos, a realização da reforma tributária, com foco na correção da desigualdade, e o estímulo à produção e ao investimento. Esse relatório, que desta vez recebeu o título de *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2*, indicou a permanência dos problemas existentes na estrutura tributária brasileira apresentados pelo CDES no Relatório de Observação nº 1, assim como os demais relatórios, pareceres e moções elaboradas pelo aludido conselho. Nesse sentido, no segundo documento, o CDES

reafirmou os enunciados anteriores sobre a necessidade da Reforma Tributária direcionada a garantir uma tributação equânime.

Vale observar, antes de dar continuidade a discussão do conteúdo de ambos os relatórios, a existência de uma pequena diferença nos títulos dos respectivos documentos. O relatório inicial promete cuidar dos indicadores de equidade do Sistema Tributário pátrio, ao passo que o relatório de número dois destina-se a observar as iniquidades do sistema. Os indicadores de equidade demonstraram exatamente o contrário, que a tributação brasileira está bem longe de ser justa. Inclusive, vale destacar, que já no primeiro relatório, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2009) fez questão de trazer a diferença conceitual entre desigualdade e iniquidade, pois a primeira expressão, não significa necessariamente um julgamento moral sobre as diferenças encontradas na realidade social. No entanto, no termo iniquidade, há um juízo de valor sobre as desigualdades, denota a ideia de que estas diferenças não deveriam existir, por serem injustas, desnecessárias e evitáveis.

Diante disso, para o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (2009, p. 13) “a equidade busca projetar-se como um sentido superior de justiça. E as políticas orientadas pela equidade buscam construir igualdade mediante a superação das injustiças.”

Feita essas observações, o que se percebe ao analisar ambos os relatórios, é demonstrar que eles partem de premissas idênticas. Conforme os mesmos, a Matriz Tributária nacional é injusta, haja vista ser regressiva, pois a sua carga tributária é mal distribuída; é baixo o retorno social dispensado, em comparação com a carga tributária; as escolhas políticas no campo tributário desestimulam o investimento privado nas atividades produtivas e na geração de emprego; há um descompasso na relação entre o pacto federativo e às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; e por fim, não há cidadania tributária. Desta forma, o que se observa é o Estado brasileiro reconhecendo que a Matriz Tributária por ele elaborada, manuseada e mantida, não cumpre os ditames constitucionais da igualdade.

As conclusões trazidas nos referidos relatórios nasceram da interpretação de dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística — IBGE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos — DIEESE, Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional e Escola Superior de Administração Fazendária — ESAF, estas duas últimas pertencentes ao Ministério da Fazenda. Faz-se importante destacar quais os dados que embasaram os documentos em comento, para demonstrar que foram informações

fornecidas por órgãos estatais, o que inviabilizaria suspeitas sobre a idoneidade dos subsídios utilizados.

Três argumentos, entre os utilizados nos relatórios, sintetizam com precisão as iniquidades identificadas na Matriz Tributária. O primeiro refere-se a um dado do ano 2004, que visa demonstrar a injustiça da tributação brasileira, destacando que a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. Apontam os relatórios, que as famílias que possuíam renda mensal de até dois salários mínimos, gastavam 48,8% do que ganhavam com o pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3% dos seus rendimentos mensais. Em 2008, informou Nunes (2016) que conforme levantamento realizado pelo IPEA, esses índices subiram respectivamente para 53,9% e 29%.

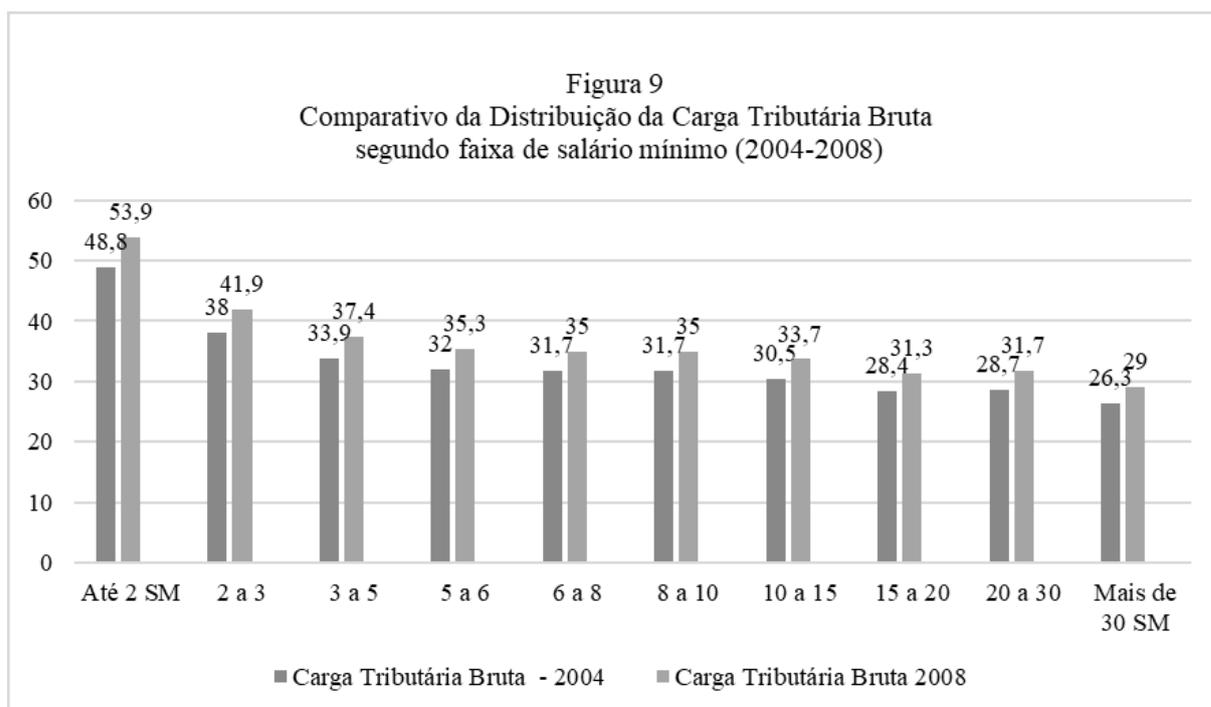
Observa-se que em um curto período houve um significativo aumento do impacto da carga tributária no orçamento das famílias brasileiras, independentemente da classe social que cada uma delas estivessem situadas. Fato este, que não passou despercebido por Cleucio Nunes (2009, p. 161), ao observar que “em quatro anos de razoável crescimento econômico no país (2004 a 2008), a carga tributária sobre os mais pobres aumentou 5,1 pontos percentuais e 2,7 pontos percentuais para os mais ricos.” O aumento do ônus tributário para as pessoas mais pobres foi de quase o dobro em comparação com os mais ricos, situação que afasta ainda mais a Matriz Tributária do princípio constitucional da progressividade.

As injustiças no campo tributário se manifestam, como bem observado por ambos os relatórios até aqui citados, de variadas formas, entretanto o presente trabalho limitar-se-á a debater o aspecto regressivo da tributação pátria. Os relatórios apresentados pelo Observatório de Equidades do CDES, ao cuidar da regressividade, lastreiam-se principalmente na Pesquisa de Orçamento Familiar — POF (2003-2004), realizada pelo IBGE. Além desta pesquisa, optou-se por utilizar apenas dados secundários. Assemelhando-se a escolha feita por Maria Helena Zockun (2016, p.1) quando versou sobre o mesmo tema, e decidiu utilizar apenas dados secundários, por entender que esta opção em nada prejudicaria o alcance dos objetivos ora propostos. Entende-se que cada informação aqui reproduzida é suficiente para ilustrar o argumento que está sendo desenvolvido, pois, os dados selecionados são válidos e adequados.

Como o intuito de perceber se a regressividade observada se mantém ao longo dessas duas décadas, decidiu-se comparar as Pesquisas de Orçamento Familiar realizadas até o

momento. Além da já citada POF (2003-2004) e a POF (2008-2009), que lastreiam os Relatórios de nº 1 e 2 do CDES, utilizar-se-á dados da POF (2017-2018), por ser a mais atual até o momento em que este trabalho está sendo confeccionado. A escolha se justifica, por se tratar das três últimas edições da POF, realizadas para todo o Brasil, urbano e rural (CARVALHO JUNIOR, 2021, p. 07). Outro fator que legitima a referida escolha, é o de utilizar pesquisas com a mesma metodologia, contribuindo para uma melhor comparação entre os respectivos resultados.

A partir de agora tem-se como objetivo demonstrar, utilizando-se principalmente as Pesquisas Orçamentária Família - POF, que a regressividade da Matriz Tributária atinge com maior ênfase as famílias chefiadas por pessoas negras, que suportam proporcionalmente maior carga tributária, especialmente por serem maioria entre as mais pobres. Um motivo para avaliar a regressividade dos tributos conforme apontam Jefferson da Hora e José Ricardo Nogueira (2023), é por ser a renda ou consumo costumeiramente utilizados como indicadores de bem-estar³⁴, uma distribuição da carga tributária regressiva, por óbvio, onera ainda mais a renda das famílias mais pobres. De início, é válido comparar como se comportou a distribuição da carga tributária bruta conforme as faixas de renda, esta medida por salários mínimos.



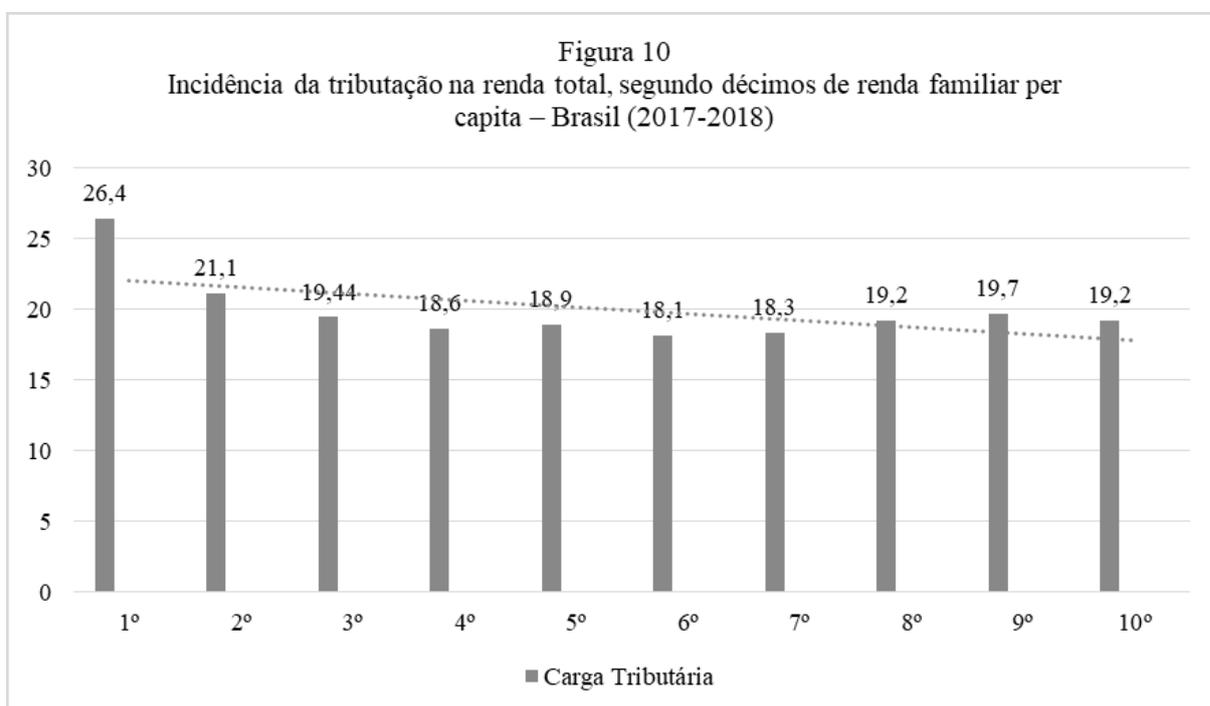
Fonte: Ribeiro et al., 2009.

³⁴ Jefferson da Hora e José Ricardo Nogueira (2023) utilizam uma função de bem-estar social como a de Atkinson (1970), quanto maior a regressividade, menor o valor da função, logo, do bem-estar.

Como já observado em linhas anteriores, as famílias que auferiram renda mensal de até dois salários mínimos, entre os anos de 2004 e 2008, comprometeram aproximadamente metade da renda com o pagamento de tributos. Na outra extremidade, vê-se que as famílias com renda mensal superior a trinta salários mínimos desprenderam menos de um terço dos ganhos para o pagamento de tributos. Cenário que contraria por completo o mandamento constitucional de uma tributação equânime.

Passa-se agora a analisar como se dá a distribuição da carga tributária a partir de estudos que utilizam a POF 2017-2018. A escolha se justifica por ser esta pesquisa de orçamento familiar a mais recente, ou seja, são os dados mais atualizados com este formato. Vale salientar que os dados ora utilizados, a distribuição das classes familiares, estão separadas por decis de renda, diferentemente da Figura 9 onde as rendas familiares foram classificadas tendo o salário mínimo como base.

É importante destacar que esta pequena diferença não prejudica a percepção de que os mais pobres suportam uma carga tributária mais elevada do que os mais abastados. Esta ressalva é pertinente para que não se corra o risco de uma análise aligeirada e se tenha uma falsa percepção de que a carga tributária que incide sobre os mais pobres sofreu decréscimo. Na verdade, fica demonstrado que independente da metodologia escolhida para a apresentação dos dados, seja por decil de renda ou tendo o salário mínimo com parâmetro, a regressividade persiste.

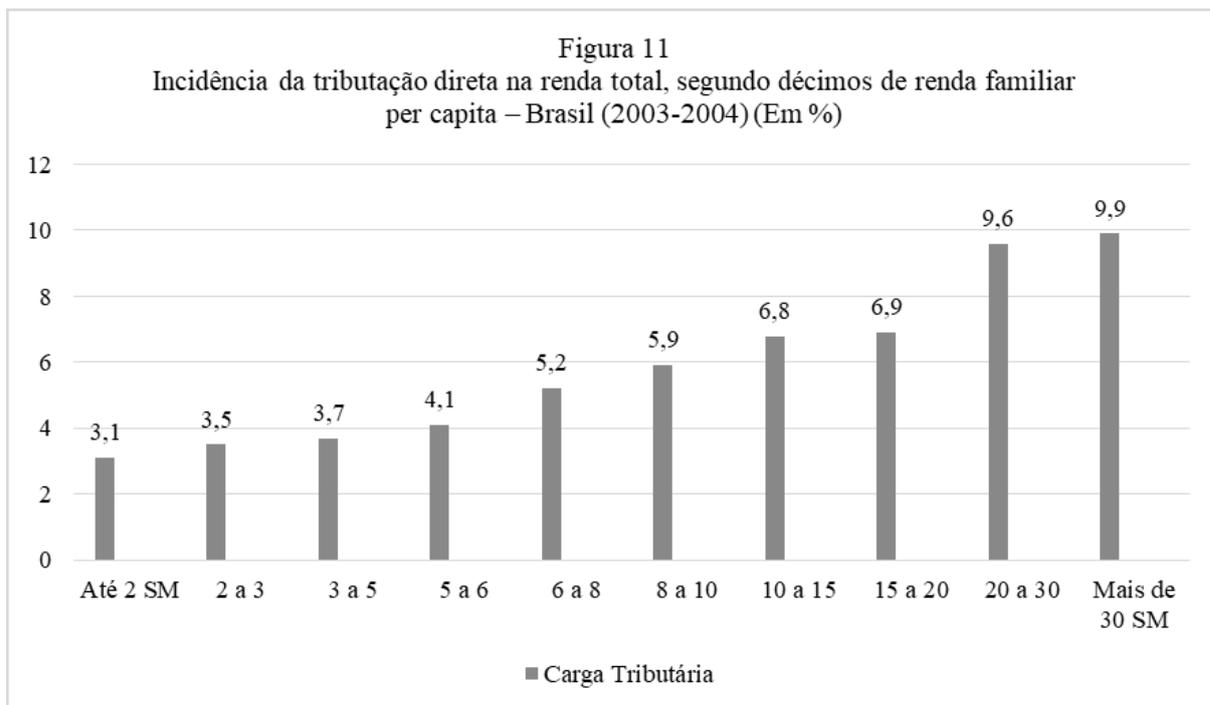


Fonte: Silveira et al, 2022.

Conforme demonstrado na Figura 10, o decil mais pobre suporta uma carga tributária que corresponde a 26,4% da renda total das famílias. No outro extremo, as famílias localizadas no decil de maior renda utilizam aproximadamente 19% da renda com o pagamento de tributos. Fica nítida a persistência da regressividade em face do volume total de tributos exigidos pelas famílias brasileiras. Chama a atenção que a partir do segundo decil até o último, o montante de tributos pagos sofre pouca variação, estando as alíquotas entre 18 e 21%, podendo ser considerada uma distribuição proporcional.

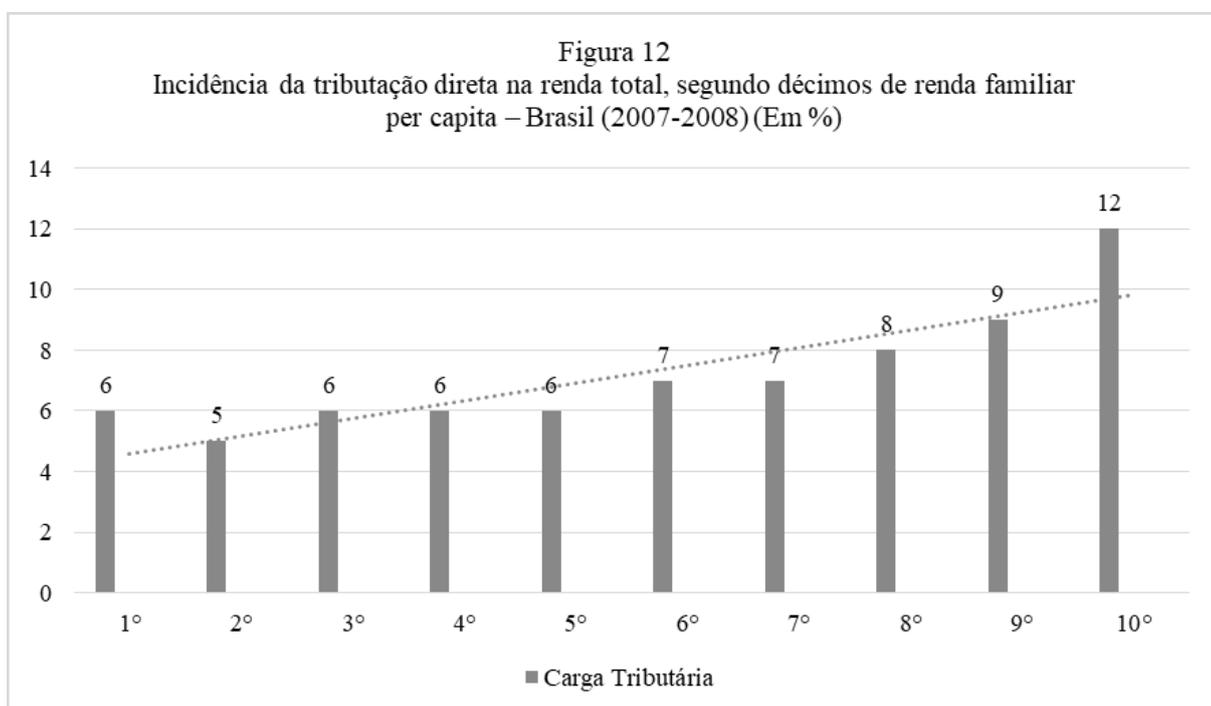
O sistema é proporcional quando a carga é a mesma para diferentes níveis de consumo, renda ou riqueza. Veja-se que o ideal para a constituição de um sistema tributário justo, é que este seja progressivo, em outras palavras, que as alíquotas sejam majoradas conforme aumente a capacidade contributiva do pagador de tributos.

O debate sobre regressividade quase sempre tem como foco os tributos classificados como indiretos. Embora haja uma tendência desse tipo de tributação ser progressiva, o que se observa na prática é que seu nível de progressividade na maioria das vezes não é suficiente para promover justiça social. Conforme verificou Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior (2020), em Texto de Discussão elaborado para o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, é baixa a progressividade dos tributos diretos mediante ao reduzido peso por eles exercido na renda. A capacidade de redução, na passagem da renda inicial para a disponível, é de apenas 2,1% da desigualdade auferida pelo índice de Gini. Fato que demonstra como a tributação direta deixa muito a desejar quando o assunto é o enfrentamento da desigualdade.



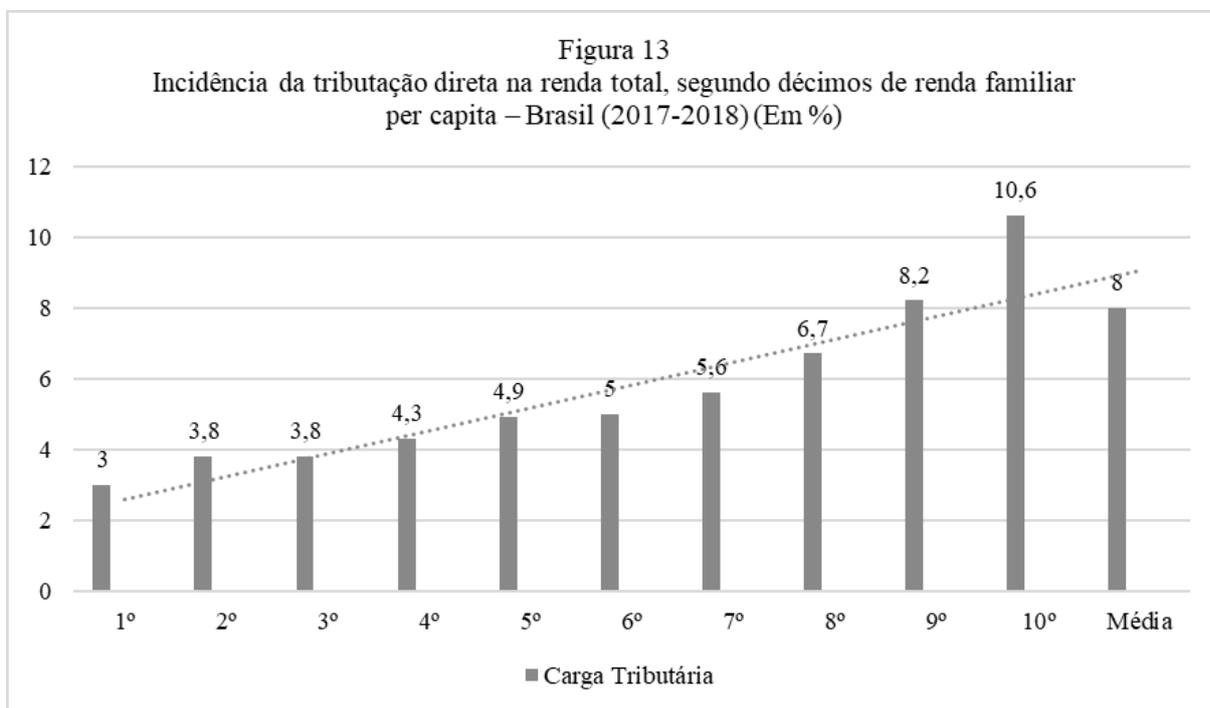
Fonte: Zockun, 2007

As críticas diante da baixa progressividade observada na tributação direta também são corroboradas pelos pesquisadores Silveira et al (2022), para eles, a referida progressividade, não compensa integralmente a regressividade, isso porque, a incidência nos 10% mais pobres alcança 26,4%, ao passo que nos 10% mais ricos os tributos representam 19,2% da renda. Concluem os autores que um dos motivos que fazem a Matriz Tributária regressiva, tem relação com a baixa progressividade dos tributos diretos.



Fonte: Silveira, 2012.

Como se observa na Figura 13, conforme dados colhidos da POF 2017-2018, embora o percentil mais pobre utilize uma menor parcela da sua renda para o pagamento de tributos diretos, em comparação com o decil mais rico, não se percebe um aumento da progressividade que seja suficiente para suavizar a iniquidades da Matriz Tributária.



Fonte: Silveira et al, 2022.

Mediante a baixa progressividade observada nos tributos diretos, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior (2020, p. 22) defende que sejam adotadas medidas eficazes na diminuição das desigualdades, a saber:

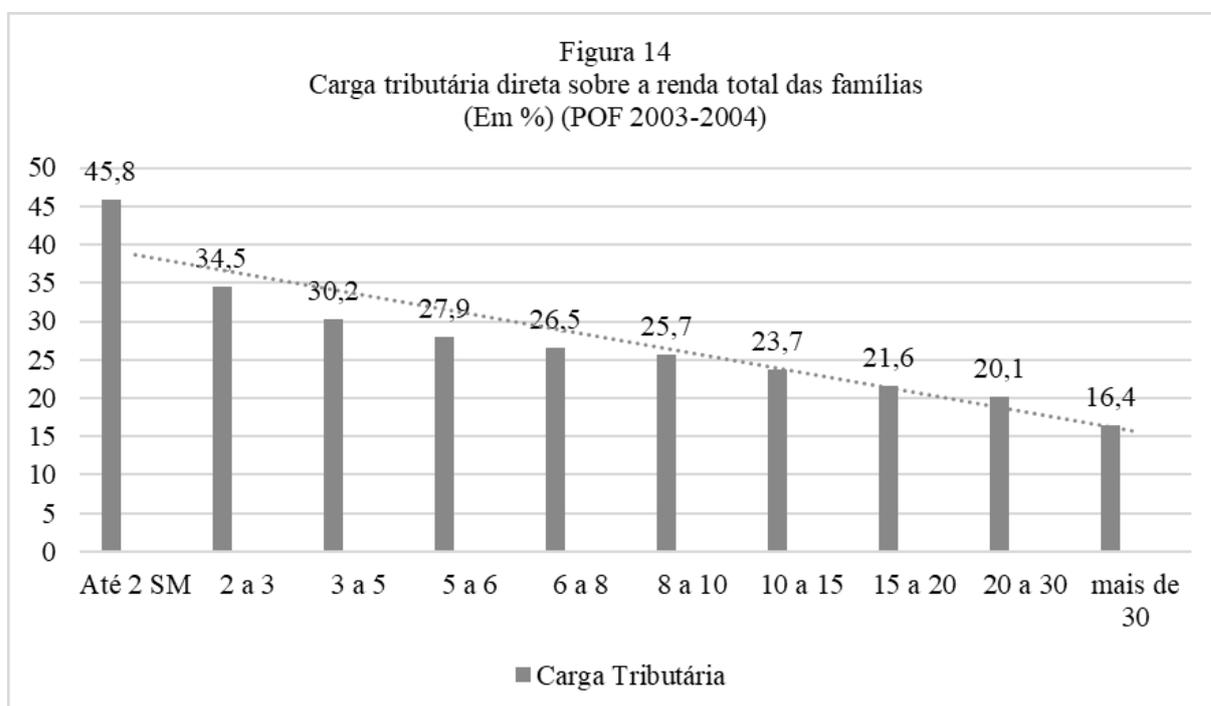
Nesse sentido, o instrumento mais apropriado para essa tarefa é a tributação sobre a renda e o patrimônio que, como foi visto, não se fazem presentes de forma significativa na realidade brasileira. Dessa maneira, a agenda da progressividade tributária tem de ser recuperada por meio de maior tributação dos rendimentos do capital das pessoas físicas, redução de isenções e deduções, criação de alíquotas marginais superiores no IRPF e, no caso do IPTU, atualização das plantas de valores e aplicação de alíquotas progressivas. Deve-se ter presente que mudanças no IRPF dependem da ampliação da base de incidência com a redução da pejetização, o que requer repensar os regimes simplificados e, também, o IRPJ.

Diante do exposto, Silveira et al. (2022), aponta que a expansão dos programas de transferência de renda também é um caminho a ser seguido, entretanto, sem esquecer, que os efeitos redistributivos da referida medida são menos contundentes devido ao seu baixo impacto na renda. Adicionalmente, observam os autores, que a regressão do sistema tributário se deve, em grande medida, não apenas à baixa progressividade dos tributos diretos, mas também e

especialmente, à diferença entre tributos diretos e indiretos, com maior participação do segundo em relação ao primeiro.

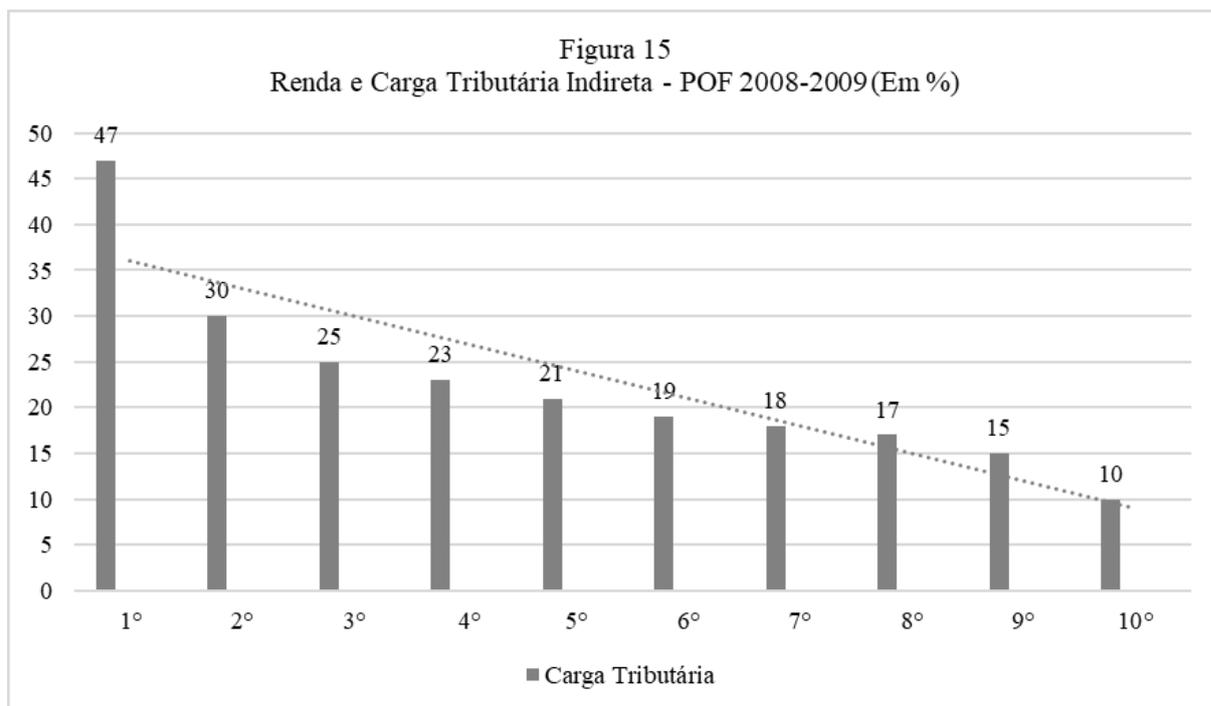
Aponta Zockun (2016) não haver dúvidas sobre o potencial regressivo que os tributos indiretos possuem, sendo sua atuação inversamente proporcional entre a renda familiar e a média de gasto com o consumo das famílias. Desta maneira, tendendo, geralmente, a regressividade, ser mais incisiva quanto maior for a concentração de renda de um país, a exemplo do que acontece no Brasil. A regressividade possui algumas importantes consequências deletérias, entre elas uma que influencia diretamente na possibilidade de constituir alguma espécie de reserva financeira por parte das famílias. Segundo Vianna et al (2020), há uma diminuição na proporção da despesa com o consumo quando há um aumento da renda, o que oportuniza às famílias com renda mais elevada a alocar os recursos excedentes em ativos reais e financeiros.

Observando as três últimas Pesquisas Orçamentárias, fica evidente que as famílias localizadas no décimo de menor renda, ou aquelas que ganham até dois salários mínimos, suportam, proporcionalmente, uma carga tributária mais elevada do que aquelas localizadas em uma faixa de renda superior. Conforme a Figura 14, elaborada por Zockun (2007) a partir de dados fornecidos pela POF 2003-2004, os valores gastos com tributos indiretos pelas famílias que possuem renda familiar de até dois salários mínimos é de aproximadamente o triplo do que gastavam as famílias que auferiam renda mensal superior a trinta salários mínimos.



Fonte: Zockun et al 2007.

Cotejando os referidos dados, é possível concluir que quase metade da renda das famílias mais pobres era destinada à quitação de obrigações tributárias. Situação que se manteve quase que inalterada segundo a Figura 15 elaborada por Zockun (2016), utilizando-se dos dados da POF 2008-2009. É importante salientar que, apesar da classificação das rendas per capita das famílias estarem dispostas por critérios distintos, na POF 2003-2004 tendo o salário mínimo com referencial e, na POF 2008-2009 tendo a renda por décimos de riqueza, a contundente regressividade se manteve.

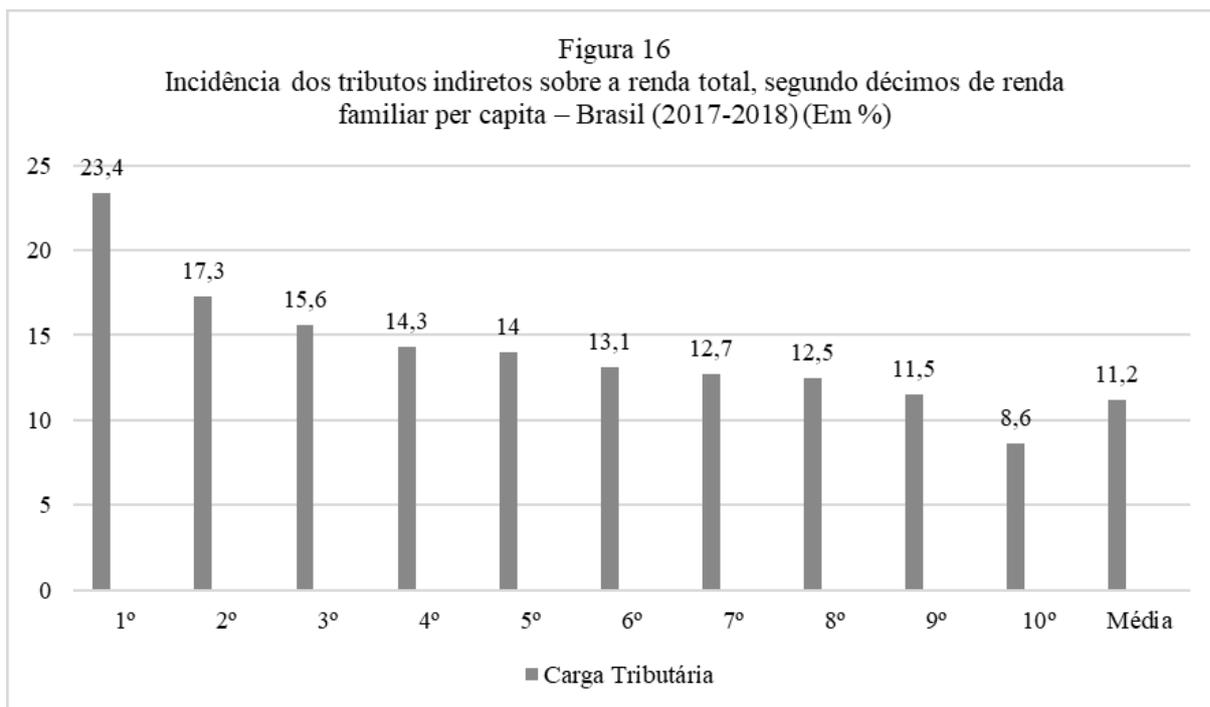


Fonte: Zockun, 2016

Como se pode observar nas Figuras 14 e 15, a opção política adotada pelo Estado brasileiro no campo da tributação, tornou a Matriz Tributária extremamente regressiva, fato que segundo Silveira et al (2022) não destoa do que se verifica na maior parte dos países. Para o autor, a diferença entre o Brasil e dos países desenvolvidos ou centrais, na seara tributária, é o peso dos tributos indiretos na carga tributária, que é bem mais elevada no Brasil. Dessa maneira, a participação expressiva da tributação indireta potencializa os efeitos concentradores da tributação indireta, em outras palavras, acentua a regressividade.

Ao examinar a Figura 16, fica evidente o potencial regressivo da tributação indireta, especialmente ao comparar os extremos da distribuição, com os impostos indiretos representando, para os 10% mais pobres, quase um quarto da renda total, enquanto, nos décimos superiores, esse peso é inferior a 9%. Não obstante, a incidência dos tributos indiretos, a

variação na metade mais pobre fica em torno de 14,0% e 23,4%. Na metade mais rica, o peso dos tributos indiretos na renda supera os 13% no sexto décimo para 8,6% no decil mais ricos.



Fonte: Silveira et al, 2022.

Na tentativa de demonstrar como a concentração de renda é um fator que reforça os efeitos negativos da regressividade. Sugere Zockun (2016), que se fosse possível a renda total de um país ser igualmente distribuída, não existiria regressividade, mesmo que toda a tributação fosse aplicada sobre o consumo. No caso em questão, percebe-se que, sendo idêntico o nível de renda de todos os habitantes, a propensão ao consumo das famílias seria a mesma, sendo a carga tributária de impostos sobre o consumo idêntica para todas e cada família.

Por fim, observa Zockun (2016), que na tentativa de combater a regressividade, governos têm buscado reduzir ou isentar os tributos que incidem na cesta básica, iniciativa que não surte o efeito almejado. Justifica a autora que a ineficácia deste modelo é por conta dos benefícios serem concedidos a produtos adquiridos por todos os consumidores, independente do nível da renda. No entanto, o Estado brasileiro adotou estratégia semelhante, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, isentou os produtos da cesta básica e reduziu em 60% os tributos incidentes na chamada cesta básica estendida, com a promessa de que tal medida irá beneficiar os mais pobres, pois tornará a Matriz Tributária menos regressiva.

Ainda nesse contexto, embora seja quase unânime a ideia de que tributos indiretos são regressivos, e que a progressividade dar-se-á exclusivamente nos impostos diretos, parecem

haver alternativas que possibilitem a mitigação de tais efeitos deletérios. Uma delas que, caso seja bem regulamentada, poderá contribuir verdadeiramente com a diminuição da regressividade é a criação do convencionou-se chamar de *cashback*³⁵. Trata-se de uma figura já conhecida na seara tributária, a restituição.

O novo texto constitucional prevê hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, visando reduzir as desigualdades de renda. Merece a atenção da população brasileira e especialmente dos movimentos sociais organizados, o processo de regulamentação do referido dispositivo constitucional. A Lei Complementar que estabelecerá os critérios de devolução dos valores pagos a título de tributo pelas pessoas de baixa renda, pode em muito contribuir com a redução das desigualdades e amenizar consequentemente a pobreza e a concentração de renda existentes no país.

Feita uma detida avaliação do quão é regressiva a matriz tributária brasileira, tendo como principal ponto e análise as últimas três Pesquisas Orçamentária da Familiar, um ponto que merece total atenção diz respeito à relação entre raça e pobreza no Brasil. Para o debate sobre desigualdades no cenário brasileiro, é imprescindível perceber que pobreza e raça caminham de maneira imbricada desde o início da história do país. Para Mário Theodoro (2022), o Brasil é desigual devido à existência do racismo.

Nas linhas anteriores ficou demonstrado, com precisão, que a regressividade consiste em fazer com que as pessoas ou famílias classificadas como sendo de baixa renda suportem uma carga tributária proporcionalmente maior do que aquelas com renda mais elevada. Feito isso, o desafio agora será demonstrar como se dá a diferenciação racial entre estas famílias. Em outras palavras, o que se planeja observar é a cor das famílias com menor renda disponível, que consequentemente são as mais oneradas com a tributação.

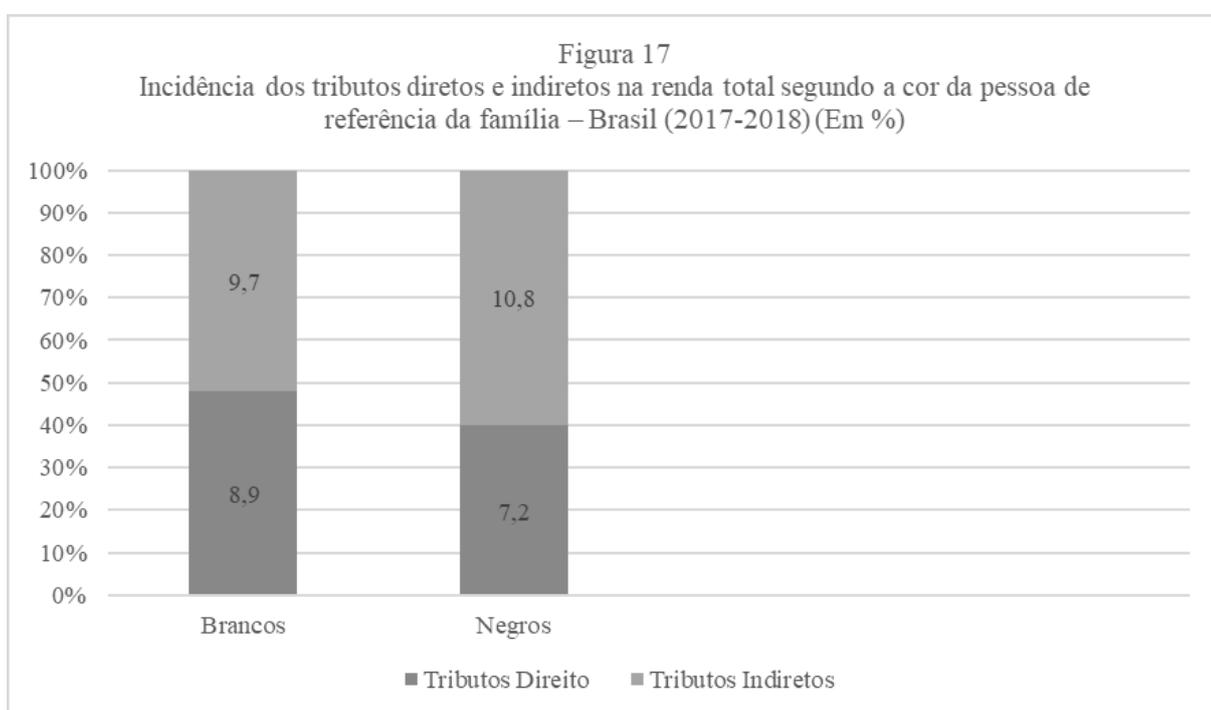
Quando se analisa a POF 2017-18, percebe-se que quando a pessoa de referência da família é negra, a média da renda nos 5% mais pobres é de R\$ 141,98, cem reais a menos do que a média das famílias cuja pessoa de referência é branca. Diferença que se acumula de tal maneira que a média global dos subgrupos assume os valores de R\$ 1.206,76 para o subgrupo cuja pessoa de referência se declarou preta ou parda e R\$ 2.241,80 para aqueles com pessoa de referência declarada branca, valor equivalente a quase o dobro da renda média dos mais pobres.

³⁵ Ver Art. Art. 156-A., § 5º, VIII, da Emenda Constitucional 132/2023.

Ainda conforme o IBGE (2020), 77,8% de toda a pobreza está na população cuja pessoa de referência da família se declarou preta ou parda.

Como visto, a regressividade tributária obriga que famílias e indivíduos com baixa capacidade tributária comprometam significativa parcela do seu rendimento com o pagamento de tributos, e no Brasil, há uma sobre-representação de pessoas negras na pobreza. Desta forma, Silveira et al. (2024, p. 24a) verificou que “as famílias sob chefia de pessoas negras têm carga tributária indireta superior à dos brancos – 10,8% versus 9,7%”. Complementa o autor que a população sob chefia negra, está expressivamente sobre-representada nos 40% mais pobres, o que se reflete na Figura 17.

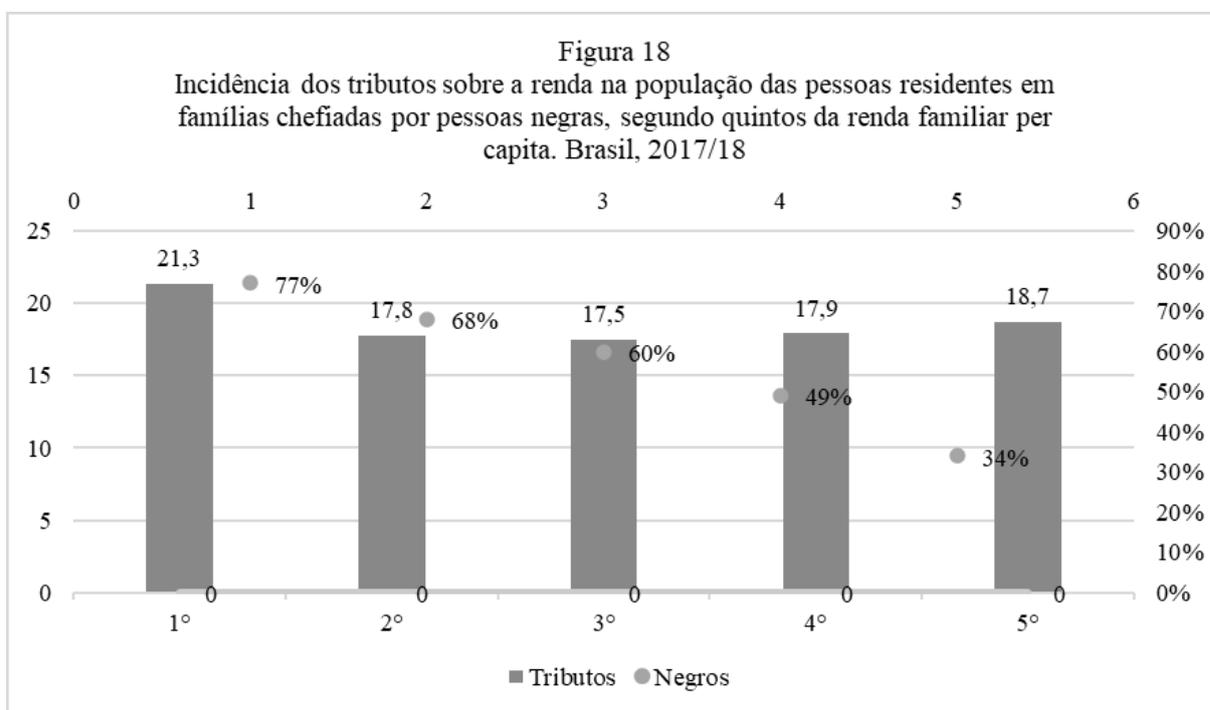
Salienta Silveira et al. (2024b), que a menor incidência de tributos diretos na renda das famílias que possuem a pessoa de referência negra, se dá por alguns fatores. No tocante ao IRPF, além do limite de isenção, as deduções impactam significativamente na materialização do resultado apresentado. As contribuições previdenciárias estão diretamente associadas à existência de vínculo formal no mercado de trabalho. O IPTU possui fatores relacionados à moradia em imóveis legalizados e em imóveis que não estão isentos do pagamento do tributo por quaisquer razões. Esses são os principais motivos que explicam os aludidos números, no entanto, como já visto, os tributos diretos, ainda que progressivos, não são suficientes para suavizar a agressiva regressividade observada na Matriz Tributária brasileira.



Fonte: Silveira et al, 2024b

A Figura 18 é um preciso resumo de como se dá a repartição do ônus tributário sob a perspectiva de classe e raça. Notavelmente, o primeiro quintil (20% mais pobres) suporta uma carga tributária de 21,3%, em comparação com os 20% mais ricos, que comprometem 18,7%, revelando uma iniquidade específica diante das discrepâncias nas rendas médias per capita de R\$ 311 e R\$ 5.268 mensais, respectivamente. Vale ressaltar que, embora sejam percentuais próximos que representam os valores gastos com tributação na comparação dos quintis localizados nos extremos da escala, fica óbvio que o impacto é muito maior nas famílias com renda mais baixa.

Veja-se, ainda, que aproximadamente 77% da população do primeiro quintil é formada por famílias lideradas por pessoas negras, enquanto a representação na população total é de 58%, observa Silveira et al. (2024b). Essa sobrerrepresentação de chefes de família negra é mais destacada na metade mais pobre da população, conseqüentemente tendo uma menor participação no quinto superior. Esse cenário revela disparidades socioeconômicas e tributárias, destacando a necessidade de considerações equitativas nas políticas públicas.



Fonte: Silveira et al. 2024b (Adaptado)

Precisa é a conclusão elaborada por Silveira et al. (2024a, p. 34):

“Os achados desta pesquisa revelam que, em linhas gerais, o sistema tributário penaliza mais as pessoas negras e, em menor grau, as mulheres, decorrente da posição que ocupam na distribuição da renda. Isso porque, os tributos indiretos são regressivos e com importância superior aos diretos. Com isso, a tributação direta, que se mostra progressiva e, portanto, mais onerosa para brancos e homens, não mitiga o caráter concentrador da tributação indireta. Assim, o sistema tributário, ainda que não seja

diretamente racista e machista, seu desenho implica em maiores reduções da renda ou do poder de compra das famílias chefiadas por pessoas negras e, em menor intensidade, por mulheres.” (SILVEIRA et al, 2024, p. 34)

Para Maria Helena Zockun (2016), no momento em que o Estado brasileiro eleger como prioridade acabar com as desigualdades, será indispensável realizar significativas alterações na Matriz Tributária, especialmente na direção de promover a progressividade. Observa Zockun (2016, p. 14), que um caminho para isso certamente será o de “promover maior progressividade nos tributos diretos, eliminando as deduções, os abatimentos e os regimes especiais de tributação sobre a renda”. Tendo razão a autora, por tudo aqui demonstrado, o mesmo raciocínio deve ser considerado para o momento em que o Estado brasileiro priorize o combate às desigualdades raciais, pois o tributo é uma das correias de transmissão do racismo.

3.3. A escuridão no fim do túnel: a contribuição das mulheres tributaristas

Por tudo até aqui demonstrado, sobre especialmente a dificuldade dos estudos no campo tributário identificarem a cor da população que paga mais tributo, que é negra, há algumas boas análises dos aspectos raciais que envolvem a tributação. Assim como foi feito em relação aos autores aqui entendidos como críticos, é possível identificar autoras que promovem alguns avanços em suas análises. São autoras representativas do campo do conhecimento que vem se formando no Direito Tributário Crítico, conhecido como Tributação e Raça.

Não obstante, reconhecem-se os estudos desenvolvidos por Silveira et al. (2024a; 2024b), que relacionam tributação e raça, especialmente no que concerne à regressividade, no entanto, trata-se de trabalhos pioneiros e elaborados por economistas.

Tentar-se-á, a partir de então, trazer as ideias principais de algumas destas autoras do campo jurídico que compreendem a hierarquização das raças, no caso brasileiro, tendo as pessoas negras como inferiores, como um elemento central para uma melhor compreensão do fenômeno tributário. As teses defendidas por essas pesquisadoras têm na regressividade seu ponto fulcral, identificando que as pessoas negras, especialmente as mulheres negras, são as mais penalizadas por conta de o estado não implementar uma tributação progressiva.

Vale observar, que se fez a opção de trabalhar os textos que se entendeu mais representativo de cada uma das estudiosas selecionadas, não analisando toda produção acadêmica das respectivas autoras, pois o que deseja é, em última medida, trazer os aspectos mais relevantes sobre a aludida discussão. Outro ponto que merece atenção é que são as mulheres, em grande maioria, quem têm dado importantes contribuições sobre a temática.

Uma das teses que merece atenção é a defendida por Eliane Barbosa Conceição (2022). Inaugura-se o debate das abordagens relacionadas à Tributação e Raça pela aludida autora por ser uma das perspectivas mais ousadas dentre as selecionadas. A pesquisadora inicia seu texto seminal sobre o tema com a seguinte indagação:

Se no âmbito da propriedade privada e da habitação, assim como na garantia de educação, saúde, trabalho, segurança e demais direitos individuais, sociais e políticos, o Estado brasileiro historicamente ofereceu tratamento diferente às parcelas negra e branca da população, por que na imposição dos tributos pleiteia um tratamento igualitário entre os dois grupos? (CONCEIÇÃO, 2022, p. 156)

A referida pesquisadora comenta que esta é uma pergunta que a acompanha por muitos anos. Sua reflexão surge a partir da observação da disparidade socioeconômica entre ela, uma mulher negra oriunda de uma família pobre e seus colegas de trabalho, integrante de famílias com melhores condições econômicas. Narra Eliane (2022) que utilizava seu salário para custear as despesas familiares e com a própria formação, enquanto seus colegas brancos investiam seus vencimentos na consecução de bens e prazeres. A falta de herança intelectual e financeira em sua história familiar contrasta com a situação mais favorável de seus colegas brancos. Diante disso, entende que não é medida de justiça uma cobrança de tributos da mesma ordem, tendo em vista que carrega consigo anos de desvantagens.

As diferenças construídas historicamente entre os dois grupos propiciaram que o grupo formado por pessoas brancas fosse beneficiário de herança patrimonial e intelectual, enquanto as pessoas negras sofrem com a carência de bens e oportunidades. Diante disso, entende Eliana (2022) que deveria o Estado considerar estes aspectos no momento que define como se dará a tributação. Acredita que diante das consequências do passado escravocrata e de um presente onde o racismo é um fator de diferenciação, uma tributação equânime seria aquela que incidisse de maneira mais branda na vida das pessoas negras, ainda que estas possuam a mesma capacidade contributiva das pessoas brancas.

Eliane Conceição (2022) aponta a regressividade tributária (Item 1.3) como a principal responsável pela injusta carga tributária suportada pela população negra. Para ilustrar seus argumentos, a autora informa que, ao longo de vinte anos, o percentual médio foi de 44% de arrecadação dos impostos sobre bens e serviços. No entanto, quando outras espécies tributárias, que também incidem no consumo, são somadas, percebe-se que o total da exação indireta corresponde a 53% da arrecadação nacional total.

Diante da disparidade de renda entre negros e brancos, acima relatado, assevera Eliane Conceição (2022) que se impõe investigar se os tributos pagos por parcela da população negra brasileira, são injustos ou indevidos. E mais, se cabe analisar, ainda, se a Matriz Tributária pode ser uma aliada na reparação dos efeitos diretos e indiretos do tratamento desigual dispensado, desde o período colonial, pelo Estado brasileiro à comunidade negra.

Outro trabalho que fornece significativas contribuições é o de Luiza Machado Menezes (2023). Em texto que discorre sobre tributação e desigualdades de gênero e raça, embora o foco principal seja demonstrar as disparidades envolvendo a tributação de produtos consumidos majoritariamente por mulheres, a jurista aponta que as mulheres negras são as mais penalizadas com a regressividade da Matriz Tributária. Seus estudos se desenvolvem partindo da premissa de que a tributação não é neutra e as escolhas políticas no campo da tributação dispensam tratamento diferenciado entre homens e mulheres.

Segundo Menezes (2023), o Sistema Tributário não está isolado da realidade social, na qual o patriarcado e o racismo estruturam todas as relações tecidas no seio da sociedade brasileira. Para a autora, as opções tributárias adotadas atualmente no território brasileiro, beneficiam os homens em detrimento das mulheres, privilegiam as pessoas brancas em contraposição às negras. A pobreza brasileira é racializada e femininizada, sendo estes grupos os mais afetados pela regressividade. E a doutrina tributária é pouco enfática ou silencia-se diante desta injusta realidade.

Lastreada em Young (1995), a quem Luiza Menezes atribui o pioneirismo no debate sobre tributação e Gênero, a autora propõe avaliar quem são as pessoas beneficiadas com as escolhas feitas no campo da fiscalidade. Além disso, ainda na mesma esteira, faz importante crítica no tocante a escolha estatal de realizar gastos tributários por meio de deduções de imposto de renda, ao invés da devolução de créditos, opção cuja consequência é colocar em mais desvantagem os contribuintes de baixa renda, em sua maioria, mulheres negras.

Nas palavras de Menezes (2023, p. 66), “os estudos tributários, em geral, não abordam o caráter de gênero e raça em suas análises sobre as desigualdades, o que leva ao encobrimento de quem realmente é mais vulnerável pela tributação regressiva: as mulheres negras”.

Entendimento corroborado pela autora Lorena Narcizo, em obra que relaciona racismo, sexismo e tributação sobre o consumo³⁶ no Brasil.

Narcizo (2023), para fundamentar suas percepções, cuida de definir o que entende por racismo, racismo estrutural, feminismo, feminismo negro, e a como a tributação se relaciona com tais categorias sociológicas. É válido colacionar um trecho da obra que resume com propriedade o pensamento da jurista:

Logo, chega a ser a conclusão de que a regressividade fiscal atinge de forma mais profunda as mulheres negras em relação aos demais grupos sociais, tendo em vista estarem submetidas as piores condições de vida. Assim, embora não exista nenhuma Norma de discriminação direta prevista no ordenamento de jurídico brasileiro contra esse extrato, o modelo de cobrança adotado pelo Sistema Tributário Nacional, ao focar na arrecadação de recursos por meio de tributos indiretos, acaba resultando em um maior impacto sobre a vida das mulheres negras. (Narcizo, 2023, p. 130)

Como demonstrado ao longo do presente texto, a Matriz Tributária brasileira é regressiva, paga mais tributos quem pode menos e paga menos tributos quem pode mais. Observa-se, ainda, que a desigualdade é um aspecto que acompanha a sociedade brasileira desde o início da colonização, característica que se mantém, embora em outras proporções e desenhos, até a atualidade. Nesse contexto de falta de equidade e hierarquização social, o homem branco goza das melhores oportunidades, ao passo que a mulher negra está submetida às piores condições sociais.

Veja-se, como preconiza Narcizo (2023), se a regressividade consiste em fazer com que as pessoas mais pobres suportem maior carga tributária, e as pessoas mais pobres são as mulheres negras, a consequência lógica que se chega é a de que as mulheres negras pagam proporcionalmente mais tributos.

Embora não haja como negar que a regressividade tributária é um nítido exemplo de promoção das desigualdades propiciada pelo Estado, há bons disfarces. A Matriz Tributária brasileira encena um certo verniz de imparcialidade, inclusive por não haver previsão expressa de alíquotas ou tributos específicos destinados a mulheres e homens, negros, indígenas e brancos, ricos e pobres. A realidade é haver uma enorme diferença no impacto da tributação, sendo os grupos sociais sub-representações nos espaços de poder e decisão os mais afetados negativamente com os efeitos de uma persistente desigualdade.

³⁶ Cuidou-se da tributação sobre o consumo o Item 1.3.

Uma importante contribuição para repensar a tributação no Brasil é o estudo desenvolvido por Daniela Olímpio de Oliveira (2023). A autora faz um importante resgate histórico da formação da tributação no Brasil, especialmente no período colonial, com enfoque na idade do ouro. A autora destaca que as bases do que hoje se compreende como Sistema Tributário teve como principal base material e ideológica a escravização.

Olímpio (2023) lança luz ao caráter irracional do início da tributação, não apenas pela aberração que foi a escravização de pessoas, e redução de seres humanos a coisas, mas também por corpos humanos serem utilizados como parâmetro para a tributação da extração de ouro. Outro fato trazido pela autora foi a obrigatoriedade de pessoas negras, mesmo libertas, pagarem tributo sobre si.

O esforço de pesquisadoras e pesquisadores, em analisar o direito tributário de forma mais próxima do cotidiano brasileiro, tem contribuído para a confecção de trabalhos de relevante importância. Nesse contexto, salienta Carlos Wolkmer (2019) que, na atualidade, um dos desafios enfrentados pelo pesquisador na área jurídica é maior que simplesmente retomar ou enriquecer a discursividade crítica de fins do século XX. Para ele, a atual quadra histórica exige repensar e ressignificar os atuais estatutos epistemológicos a partir de novos conteúdos epistêmicos, buscando práticas metodológicas que, sem abdicar de seu caráter contra hegemônico e emancipatório, avancem, dialeticamente, buscando recriar seu próprio lugar, sua práxis discursiva e sua identidade. Conclui Wolkmer (2019, p. 2728) reafirmando que:

a necessidade de uma instrumentalidade radical na intertextualidade de conceitualizações insurgentes, extraídas de polos circulantes e relacionais acerca dos conflitos e novas modalidades sociais, de gênero, raça, complexidade, interculturalidade, descolonização e pluralismo.

É nessa direção que tem caminhado algumas pesquisas no Direito Tributário crítico, com destaque para abordagens decoloniais. A exemplo do trabalho desenvolvido por Maria Angélica dos Santos (2023) com o Direito Tributário Afrofuturista. A autora se preocupa em estabelecer um olhar decolonial diante do Direito Tributário, o que, para ela, implica em um reposicionamento do marco temporal da modernidade, deslocada para o século XV e ligada ao processo de triangularização do Atlântico.

Observa Santos (2023), que uma perspectiva afrofuturista do Direito Tributário impõe a superação da supremacia branca da concepção e materialização do Sistema Tributário brasileiro. Para a autora, o modelo arrecadatório concebido pela branquitude não emancipa

corpos subalternizados, até porque, emancipação pressupõe centralidade, no entanto, é oferecido a corpos oprimidos possibilidades emancipatórias.

Também calcado numa perspectiva decolonial, mas tendo como base a Sociologia Fiscal, o pesquisador goiano Flávio Batista do Nascimento (2020) oferece o conceito de Código Tributário Racial. Para o autor, a tributação pode ser vista como um instrumento para compreender as disparidades raciais, estando vinculadas aos contextos sócio-históricos. Para ele, a sociologia fiscal fornece uma nova perspectiva para que se possa compreender os motivos pelos quais as desigualdades raciais persistem, mesmo em um Estado que se diz democrático de direito. A abordagem proposta pelo autor almeja compreender a relação entre a emergência do Estado moderno e a tributação, destacando o papel das políticas fiscais na estrutura estatal e na formação dos direitos fundamentais. Defende, ainda, que a sociologia fiscal é imprescindível ao alcance de uma boa compreensão da relação entre tributação e Estado moderno.

Nascimento (2020) e Santos (2023), acreditam que o colonialismo europeu não foi apenas um projeto econômico e político, mas também atuou na exploração de recursos e na dominação política de povos. Embora formalmente o colonialismo tenha se encerrado com as descolonizações, sustenta Quijano (2005) que, nos Estados colonizados, permanece um legado de injustiça, fundado na colonialidade do poder, alimentado por uma estrutura colonizadora responsável pela marginalização de sociedades, culturas e seres humanos. Dessa maneira, o Direito Tributário não escapa a esta potente influência, fazendo com que as políticas fiscais reproduzam a colonialidade do poder.

Para os adeptos de uma abordagem crítica decolonial, esse contexto de dominação se deve ao fato de que as classes sociais, na América Latina, possuem uma cor, por conta disso, em qualquer período histórico será possível identificar qual a classe social de origem daquele indivíduo, pois não há como mudar sua raça. Explica Quijano (2005, p. 138)

Isso quer dizer, definitivamente, que a classificação das pessoas não se realiza somente num âmbito do poder, a economia, por exemplo, mas em todos e em cada um dos âmbitos. A dominação é o requisito da exploração, e a raça é o mais eficaz instrumento de dominação que, associado à exploração, serve como o classificador universal no atual padrão mundial de poder capitalista. Nos termos da questão nacional, só através desse processo de democratização da sociedade pode ser possível e finalmente exitosa a construção de um Estado-nação moderno, com todas as suas implicações, incluindo a cidadania e a representação política.

Parece certa a síntese proposta pelo jurista Sara Araújo (2015, p. 30) quando afirma que “se a colonialidade que comprimiu o conhecimento assume a forma de colonialidade do

saber, a colonialidade que comprimiu o mundo jurídico pode ser designada como colonialidade jurídica ou colonialidade do direito.”

Assim, a Matriz Tributária brasileira foi construída, e permanece até hoje, a partir de escolhas que possibilitaram a manutenção do poder a um determinado grupo, que mantém o Capital concentrado no mesmo gênero e raça, homens brancos. A tributação foi desenhada para que as pessoas negras, em sua maioria pobres, especialmente as mulheres, não consigam acumular capital, ascender socialmente ou, na maioria das vezes, garantir a própria subsistência.

Certamente, as ponderações ora apresentadas, reforçam a importância e os efeitos positivos de uma Teoria Crítica para o direito enquanto saber, discurso e prática para erradicar ideias, procedimentos voltados à exclusão e a opressão. Para Wolkmer (2015), um ponto em comum e compatível das teorias críticas no direito em seus referenciais metodológicos é o exercício de denunciar essas desigualdades, permitir a tomada de consciência, estabelecer formas de resistência, abrir alternativas de ruptura, determinar mudanças intra e extra sistêmicas e instaurar processos de emancipação. No caso do brasileiro, a emancipação da população negra, especialmente as mulheres negras.

CONCLUSÃO

Como se demonstrou até aqui, a tributação não é apenas um mecanismo destinado a angariar recursos aos cofres públicos. A Matriz Tributária exerce funções muito mais complexas, devendo ser percebida como o meio pelo qual o sistema político põe em prática a sua própria visão mundo.

Partindo desse entendimento, o que se observou durante a pesquisa é que a concepção de mundo daquelas e daqueles que detêm o poder político é de tolerância com as desigualdades de renda e patrimônio. Porém, não apenas nessas áreas, a falta de equidade se reproduz também no âmbito da educação, da saúde, da moradia e no acesso ao Poder Judiciário. A tributação possui um papel preponderante na configuração desta realidade.

Neste sentido, se a concentração de riquezas possuir causas complexas e de difícil resolução, não deve o Estado contribuir com o aprofundamento de tais desigualdades. Na verdade, deve o poder público atuar na direção contrária, utilizando-se dos instrumentos à sua disposição, como o sistema tributário, para mitigar os efeitos iníquos ocasionados pela concentração de renda. Respalhada na função distributiva da tributação, as transferências diretas de renda visando suavizar a desigualdade é imprescindível, mas tornar-se-ia ineficaz se se o Estado absorver o benefício mediante um sistema tributário regressivo.

Não se olvide que a face mais aparente da tributação consista em arregimentar recursos por meio de uma distribuição igualitária do ônus tributário entre os contribuintes, para o Estado, com vistas à aplicação em necessidades públicas, as normas tributárias apresentam, também, forte caráter indutor de conduta. Nesse sentido, a finalidade extrafiscal, deve contribuir para a efetivação dos objetivos fundamentais da República, contribuindo, por exemplo, para a erradicação das desigualdades raciais existentes no país.

Da mesma forma, pode o ente público utilizar-se das funções da tributação, seja ela, alocativa, distributiva, estabilizadora ou combinadas, com o ensejo de materializar os objetivos constitucionais, no caso em questão, a promoção da igualdade racial. Há na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas Municipais, ou Leis esparsas, a exemplo dos Estatutos da Igualdade Racial, vastos dispositivos que justifiquem a adoção de políticas tributárias voltadas ao combate das desigualdades raciais no país.

Como visto, a maioria das pessoas que ganham até dois salários mínimos são negras, e são estas que gastam metade do seu rendimento mensal com o pagamento de tributos. Valores que poderiam ser investidos em alimentação, lazer, educação e outras garantias fundamentais elencadas pela Constituição Federal de 1988. Poderiam estes trabalhadores e trabalhadoras, com os valores destinados ao pagamento de tributos, investirem na compra de produtos ricos em proteína para propiciar um melhor desenvolvimento da capacidade cognitiva de suas crianças³⁷.

As Abordagens críticas auxiliam na compreensão da função que a tributação possui, desmistificando a ideia falaciosa de neutralidade, pois, bem ensina Gassen que a Matriz Tributária é constituída a partir de escolhas políticas.

Os teóricos críticos têm produzido importantes estudos visando desencastelar o Direito Tributário brasileiro, aproximando-o da realidade social do país. São esses pesquisadores e essas pesquisadoras que denunciam o caráter regressivo da tributação, que contraria valiosos princípios constitucionais, a exemplo da justiça social e da igualdade.

Conforme demonstrado, buscou-se realizar uma discussão a partir da realidade social concreta sob a qual é constituída e se constitui a Matriz Tributária. Mostrou-se a necessidade de se discutir quais as escolhas mais adequadas para uma melhor distribuição do ônus tributário, que deve, além de atender critérios de eficiência, também é imprescindível observar os ditames da equidade. Diante disso, é imperiosa a necessidade de se combater a regressividade da Matriz Tributária, ação que estaria em plena consonância com a Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, a igualdade fiscal é um princípio referido à proibição de arbitrariedades, excessos ou desproporções. Desta forma, não há de se falar em igualdade diante uma escolha tributária que seja regressiva, no caso brasileiro, tendo no polo mais sacrificado as pessoas negras.

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, dispõe que é vedado aos entes tributantes utilizar o tributo com efeito de confisco, deixando explícito a proibição de utilização de exações confiscatórias. No entanto, como restou demonstrado, a população negra,

³⁷ Segundo ressalta Vasconcellos e Gewandsznajder (1987), a carência de uma dieta nutricional rica em proteína na primeira infância, pode prejudicar os resultados relativos à saúde e à educação. Neste sentido, a deficiência proteínas e vitaminas na dieta das crianças terão reflexo mais tarde, podendo ocasionar um desempenho intelectual abaixo do normal, com diminuição na capacidade de aprendizagem e aumentando a evasão escolar.

principalmente às mulheres negras, está sujeita aos piores indicadores sociais e ainda assim suportam, proporcionalmente, uma maior carga tributária em comparação com as pessoas brancas.

A tributação deve ter como medida alcançar os objetivos insculpidos no Art. 3º Constituição Federal. Não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988 deixa explícito quais os objetivos que a República Federativa do Brasil deve perseguir, especialmente nos incisos do Artigo 3º do texto constitucional. Construir uma sociedade livre, justa e solidária, assegurar o progresso nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, diminuir as diferenças sociais e regionais, além de promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outra forma de discriminação, são os principais objetivos do Estado brasileiro. Para poder alcançar nobre desiderato, faz-se indispensável a existência de recursos financeiros, destinados ao financiamento das políticas públicas.

Partindo do entendimento acima trazido, fica demonstrado como o exercício do poder estatal é atravessado pelo racismo. Fenômeno que também se reproduz na forma com a qual o soberano estabelece os critérios para tributar os contribuintes. Como é sabido, no campo político nada é natural, tudo é artificial, produto da cultura, e assim é com a tributação.

A modernidade ocidental de tradição eurocêntrica vivencia um esgotamento na cultura, na natureza e no sistema de vida que perpassa o plano da cotidianidade, das instituições sociais, políticas e econômicas, bem como no âmbito do conhecimento e das práticas normativas. O esgotamento observado pelo autor, aponta para a necessidade de elaboração de novas epistemes que nos auxiliem na compreensão e avaliação da realidade.

Nesse contexto, argumenta-se que a estrutura da Matriz Tributária brasileira foi concebida e, subsequentemente, mantida por meio de decisões que favorecem a perpetuação da concentração de poder em um grupo reduzido. Tal configuração propicia a preservação do acúmulo de capital, predominantemente entre homens brancos. De maneira mais específica, observa-se que a tributação foi desenhada de modo a dificultar a acumulação de capital por parte das pessoas negras, além de obstaculizar, em sua maioria, o aumento do poder econômico e da ascensão social da população negra, frequentemente situada em estratos socioeconômicos desfavorecidos.

Nesse diapasão, a concentração de renda no Brasil, ocorre em um país formado majoritariamente por pessoas pobres, em que 2/3 desta vive com renda insuficiente para gerar

alguma poupança. Uma sociedade capitalista que valoriza o consumo e facilita o acesso através do crédito, somente 1/3 das famílias, aquelas classificadas na faixa de renda mais elevada, são permitidas a gerar excedentes. Consequentemente, é plausível inferir que o ônus significativo do pagamento de tributos recai sobre as mulheres negras, as quais acabam por suportar encargos que teoricamente deveriam ser distribuídos entre pessoas brancas, especialmente os homens.

BIBLIOGRAFIA

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. **Fundamentos do Direito Tributário**. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ALMEIDA, Carlos Leonardo Queiroz. **Tributação e Racismo: um debate urgente**. Salvador, 2017. Disponível em: <<https://patrialatina.com.br/tributacao-e-racismo-um-debate-urgente/>>. Acesso em: 26 nov. 2023.

ANTUNES, Daví José Nardy. **Capitalismo e desigualdade**. 2011. 258 p. Tese (doutorado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, SP. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12733/1614391>. Acesso em: 26 out. 2023.

ARAÚJO, Sara. Desafiando a colonialidade. A ecologia de justiça como instrumento da descolonização jurídica. **Hendu–Revista Latino-Americana de Direitos Humanos**, 2015, 6.1: 26-46.

ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e capacidade contributiva**. Separata da Revista de Direito Tributário. 1991.

ATKINSON, Anthony B. **On the measurement of inequality**. *Journal of Economic Theory*, v. 2, p. 244-263, 1970. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0022053170900396>. Acesso em: 14 jan. 2023.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Ed. 17ª. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANCO MUNDIAL. **World Development Indicators: Distribution of income or consumption**. 2021. Disponível em <http://wdi.worldbank.org/table/1.3>. Acesso em: 14 jan. 2023.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus. 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999

BENTO, Cida. **O pacto da branquitude**. Companhia das Letras, 2022.

BERTULIO, Dora Lúcia de Lima. **Direito e relações raciais: uma introdução crítica ao racismo**. 1989. 263 f. 1989. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito. Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Santa Catarina, defesa em 27 de setembro de 1989.

BLUMBERG, Grace. **Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers**. *Buff. L. Rev.*, v. 21, 1971.

BOLSA Família. Disponível em: <<https://www.gov.br/mds/pt-br/acoes-e-programas/bolsa-familia>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL, Ministério da Economia. **Carga Tributária no Brasil 2021**, Brasília, 2022.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral 2022**, Brasília, 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Como está o percentual do uso de tabaco no Brasil?** Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-queiro-parar-de-fumar/noticias/2021/como-esta-o-percentual-do-uso-de-tabaco-no-brasil>. Acesso em: 11 julho. 2023.

BRASIL, Oxfam. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. 2017.

BRASIL. **REsp 903.394/AL**, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 26.04.2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562045/RS. Relatores: Min. Ricardo Lewandowski e Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo de Jurisprudência nº 832/STF**, p. 4-5. Disponível em: Acesso em: 23 ago. 2023.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016.

BROWN, Dorothy A. **The whiteness of wealth: How the tax system impoverishes Black Americans--and how we can fix it**. Crown, 2022.

BUTLER, Judith. **Los mecanismos psíquicos del poder: teorías sobre la sujeción**. Madri: Ediciones Catedra, 2001.

CAMPOS, André; POCHMANN, Marcio; AMORIM, Ricardo. **Atlas da exclusão social no Brasil: os ricos no Brasil**. Cortez Editora, 2004.

CARVALHO, José Murilo de. D. João e as histórias dos Brasis. **Revista Brasileira de História**, São Paulo: v. 28: n.56, 2008,551-572.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, Marcus Faro de. Instituições econômicas: evolução de seus elementos constitucionais na sociedade de mercado. **Revista de Direito Empresarial**. Curitiba, n. 6, pp. 41-62, jul./dez. 2006.

CHANCEL, Lucas. **Relatório sobre desigualdade mundial 2022**. Imprensa da Universidade de Harvard, Harvard, 2022.

CINTRA, Marcos. Paradigmas tributários: do extrativismo colonial à globalização na era eletrônica. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Introdução à teoria geral do direito tributário**. Rev. Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais, v. 38, p. 283, 2000.

CONCEIÇÃO, Eliane Barbosa da. A parábola do Estado malvado: tributos e população negra no Brasil. In Santos, Helio (Org.). **A Resistência Negra ao Projeto de Exclusão Racial – Brasil 200 anos (1822-2022)**. Editora: Jandaíra, 2022.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, 2018.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de equidade do Sistema Tributário nacional: Relatório de observação nº 1**. Brasília: Presidência da República, 2009.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário nacional: Relatório de observação nº 2**. Brasília: Presidência da República, 2011.

CÔRTEZ, Sara da Nova Quadros. Direito achado na rua: por que (ainda) é tão difícil construir uma teoria crítica do direito no Brasil? In: **O Direito Achado na Rua: introdução crítica ao direito como liberdade: Volume 10**. Universidade de Brasília, 2021. p. 549-563.

CUNHA, Manuela Carneiro da. O africano no Brasil: entre a independência e o movimento abolicionista. In: **Anais do Congresso Afro-Brasileiros: Os Afro-brasileiros**. Coordenado por Roberto Motta. – Recife: Fundação Joaquim Nabuco, Editora Massangana, 2017

CUNHA, Marianno Carneiro da. **Da senzala ao sobrado: arquitetura na Nigéria e na República Popular do Benim**. São Paulo: Nobel, 1985.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <http://www.repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf>. Acesso em: 17 out. 2022.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da Matriz tributária brasileira**. 2021. 416f. Tese (Doutorado em direito Econômico, Financeiro e Tributário) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/publico/6487637DIC.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014.

FALCÃO, Maurin Almeida. A tríplice convergência dos sistemas tributários. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 2, Jul/Dez, 2012.

FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo. **Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law**, v. 13, p. 57-75, 2019.

FALCÃO, Maurin Almeida. A progressividade é o ópio da intelligentsia tributária. In: **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2. Organização: Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges. Andradina: Meraki, 2023

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais** (Tese de doutorado apresentada no Curso de doutorado em Direito da UFPE). Recife, 2009

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; BORGES, Guilherme Roman. **A superação do direito como norma: uma revisão decolonial da teoria do direito**. São Paulo: Almedina Brasil, 2020

FEITAL, Thiago Álvares. **Subjetividade e direito tributário: teorias da equidade na tributação e o sujeito do direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FEITAL, Thiago Álvares, **Racista por omissão**. www.bemditojor.com, 2021. Disponível em: <<https://bemditojor.com/racistas-por-omissao/>>. Acesso em: 30 abr 2023.

FLAUZINA, Ana Luiza Pinheiro. **Corpo negro caído no chão: o sistema penal e o projeto genocida do Estado brasileiro**. 2006. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília, Brasília, 2006

FOLLONI, André; YAZBEK, Cristiano Lisboa. Eficiência tributária do Estado e retorno de bem-estar à sociedade. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 11, n. 15, p. 26, dez. 2013. ISSN 2447-6641. Disponível em: <<https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/293/149>>. Acesso em: 12 jun. 2023. doi:<http://dx.doi.org/10.12662/2447-6641oj.v11i15.p26.2013>.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014.

FOLLONI, A. Capacidade Contributiva e Dever Fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 42, p. 476-499, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1478>. Acesso em: 9 ago. 2023.

FOLLONI, André. Tradição Crítica no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 47-59, 2022.

FOUCAULT, Michel. **Qu'est-ce que la critique?** Critique et Aufklärung. Bulletin de la Société française de philosophie, Vol. 82, n° 2, pp. 35 - 63, avr/juin 1990 (Conferência proferida em 27 de maio de 1978). Tradução de Gabriela Lafeté Borges e revisão de Wanderson Flor do Nascimento.

FOUCAULT, Michel. Qu'est-ce qu'un auteur? In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits: 1954-1975**. Paris: Quarto Gallimard, v.I, 2001. p.817-849.

FOUCAULT, Michel. **O nascimento da biopolítica**. Martins Fontes, 2008.

FRANCO, Bernardo Nacouzi de Mello. **Gastos tributários, o mito do livre mercado e a ordem socioeconômica brasileira**. 2014. 238f., Dissertação (Mestrado em Direito) —

Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <<http://repositorio2.unb.br/jspui/handle/10482/16904>. Acesso em: 17 out. 2022.

FRANKLIN, Benjamin. **The Works of Benjamin Franklin**. Campe, 1835.

GASSEN, Valcir. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: 2009. Mimeo.

GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito, IMED**, Faculdade Meridional, Passo Fundo, v. 7, n. 2, 2011.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação, in: **Solidariedade social e tributação**, coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GRECO, Marco Aurélio. Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 20, p. 166-178, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária**. RL RIBEI, 2008

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**, v. 2, p. 167-176, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 9-18, 2011.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Buenos Aires: DEPALMA, 1949. 477 p

HERRERA, Joaquín Flores. **A (re) invenção dos direitos humanos**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

HORA, Jefferson da; NOGUEIRA, José Ricardo. Avaliação da distribuição da carga tributária do Brasil utilizando os microdados da pesquisa de orçamentos familiares (POF 2017-18). **Cadernos de Estudos Sociais**, v. 38, n. 2, 2023.

HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. in: **Coleção Os Pensadores**, São Paulo, Abril Cultural, 1980.

IMMANUEL, Kant. Resposta à pergunta: o que é Iluminismo. **A paz perpétua e outros opúsculos**. p. 516-519. Lisboa: edições, v. 70, 1990.

INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Judith B.. **Critical tax theory an introduction**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Desigualdades Sociais por Cor ou Raça no Brasil** 41^a ed. Brasília: Estudos e Pesquisas: Informação Demográfica e Socioeconômica; 2018. [cited 2020 Apr 19]. Available from: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101681_informativo.pdf

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2018**. Rio de Janeiro: 2019. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101654_informativo.pdf. Acesso em 11 dez. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Desigualdades Sociais por Cor ou Raça no Brasil 2^a ed. Rio de Janeiro: Desigualdades sociais por cor ou raça no Brasil**. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/ded2949e6fb4ddf386c7e61f06afcd73.pdf. Acesso em: 10 dez. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **POF 2017-2018: Cerca de 70% da renda disponível das famílias brasileiras é não monetária**. Agência de Notícias do IBGE, 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/29490-pof-2017-2018-cerca-de-da-renda-disponivel-das-familias-brasileiras-e-nao-monetaria>. Acesso em: (coloque a data em que você acessou o link, no formato dd/mm/aaaa).

KAWACHI, Ichiro; KENNEDY, Bruce P. **The health of nations: why inequality is harmful to your health**. In: **The health of nations: why inequality is harmful to your health**. 2006.

KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. GASSEN, Valcir (organizador). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira—Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Editora Consulex, p. 113-147, 2012.

KNAUER, Nancy J. **Critical tax policy: A pathway to reform**. Nw. JL & Soc. Pol'y, v. 9, p. 206-263, 2013.

LIMA, Marco Aurélio Ayres. **A progressividade como meio de realização da justiça fiscal e social e os empecilhos para sua inclusão na reforma tributária do Brasil**. Editora Dialética, 2022.

LIMA, Rogério de Araújo. Os artigos federalistas: a contribuição de James Madison, Alexander Hamilton e John Jay para o surgimento do Federalismo no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a, 2011, 48: 125-136.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revistas do Tribunais, 1989.

MAZZUCATO, Mariana. **O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado**. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014.

MBEMBE, Achille. **Necropolítica**. N1 Edições, 2018.

MEDEIROS, Marcelo. **Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade**. São Paulo: Cia das Letras, 2023.

MELLÃO NETO, João. MP 232 – Chegou a hora do basta. 2005. In: SANTI, Eurico Marques Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2008

MELO, Rúrion. Teoria crítica e os sentidos da emancipação. **Caderno CRH**, v. 24, p. 249-262, 2011.

MENEZES, Luiza Machado Oliveira de. **Tributação e desigualdades de gênero e raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina**. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. 2, p. 395.

MORRISON, Toni. **Beloved**. New York: Alfred A. Knopf, NY Book Club Edition HC/DJ Hardcover, 1987.

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

MYRDAL, Gunnar. **An American Dilemma: The Negro Problem and modern Democracy**. Nova York:Haper E Brthers. 1944.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NARCIZO, Lorena de Fátima Sousa Araújo. **Racismo e sexismo na tributação brasileira sobre o consumo**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.

NASCIMENTO, Flávio Batista do. **O mundo é diferente da ponte para cá: fiscalidade, raça e direitos humanos no Brasil contemporâneo**. 2020. 160f., il. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Goiás, Goiás, 2020.

NASCIMENTO, Guilherme Martins do. **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS: um estudo sobre o conceito de “templos de qualquer culto” adotado no sistema jurídico brasileiro**. Dissertação de mestrado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito pela Universidade de Brasília – UnB. Brasília/DF: UnB, 2023.

NEMO, Philippe. **Philosophie de l'impôt**. Paris: Presses Universitaires de France, 2017.

NEVES, Marcelo. Entre subinte razão e sobreintegração: a cidadania inexistente in **DADOS - Revista de Ciências Sociais**, vol 32, nº 2. Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro, 1994.

NOBRE, Marcos. **A teoria crítica**. Zahar, 2004.

NOBRE, Marcos. **Curso livre de teoria crítica**. Papyrus Editora, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeiro**. 1 Ed. São Paulo: José Bushatsky, 1964.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. 2016. 399 f., il. Tese (Doutorado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **As paredes da estrutura: atravessamentos tributários**. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

OLIVEIRA, Luiz Fernando de; GASSEN, Valcir. Tributação, Direito Tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas fiscais brasileiras: para além de Tiradentes. **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário**, v. 11, n. 1 Jan/Jun, p. 377-400, 2016.

OSORIO, Rafael Guerreiro. A desigualdade racial no Brasil nas três últimas décadas. Texto para Discussão. In: **Desigualdades: visões do Brasil e do mundo**. 1. ed. São Paulo: Hucitec, 2022

PAES, Nelson Leitão. Uma análise ampla da tributação de cigarros no Brasil. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, p. 13-31, jan./jun. 2017. ISSN: 01034138. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/566/426>>. Acesso em: 10 Jul. 2023.

PIRES, Thula Rafaela de Oliveira; FLAUZINA, Ana Luiza Pinheiro. Constitucionalismo da Inimizade. **Revista Direito e Práxis**, v. 13, p. 2815-2840, 2022.

POCHANN, Marcio. **Desigualdade econômica no Brasil**. São Paulo: Ideias & Letras, 2015.

POPPER, Karl. **O mundo de Parmênides: ensaios sobre o iluminismo pré-socrático**. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2019.

QUIJANO, Anibal. Colonialidade do poder, eurocentrismo e América Latina. In: LANDER, Edgardo (Org.) **A colonialidade do saber: eurocentrismo e ciências sociais. Perspectivas latino-americana**, p. 227-278. Buenos Aires: Clacso, 2005.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 32, p. 256–274, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/88>. Acesso em: 27 jun. 2023.

SABINO, César. **Tributação. Breves aspectos sociológicos**. 2017. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/cienciapolitica/arquivos-1/tributacao>. Acesso em: 06 abr. 2020.

SANTOS, Maria Angélica dos. Direito Tributário Afrofuturista. In: OLIVEIRA, Daniela Olímpio (org.) **Tributação e Sociedade: sob perspectiva de mulheres tributaristas**. Editora Dialética, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência sobre " fatos geradores" que decorrem de atividade interpretativa do contribuinte, ex vi do Art. 150/CTN, ea jurisprudência do STJ sobre atos " ilícitos", " pagamento antecipado" e" contagem do prazo do Art. 173/CTN.** FISCOsoft. Disponível em:< www. fiscosoft. com. br>. Acesso em, v. 12, 2018.

SCHUMPETER, Joseph A. The crisis of the tax state. In: SWEDBERG, Richard (Org.). **Joseph A. Schumpeter: the economics and sociology of capitalism.** Princeton (NJ): Princeton University Press, 1991.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. **Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32, n. 2, 2012.

SEVEGNANI, Joacir. A resistência aos tributos no Brasil: Estado e a Sociedade em conflito. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 73.

SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. **Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos).** São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social.** Brasília: Esaf, 2012.

SILVEIRA, Fernando Gaiger, et al. **Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias.** Texto para discussão (2823) / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-Brasília, 2022.

SILVEIRA, Fernando Gaiger, et al. **O Papel da política fiscal no enfrentamento da desigualdade de gênero e raça no Brasil.** 2024a

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; CARDOMINGO, Matias Rabello. Tributação e Transferências Públicas Sob a Ótica de Gênero e Raça. **Cadernos de Finanças Públicas**, 2024b.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de; LUNA, Carlos Feitosa. O Sistema Tributário Brasileiro é regressivo? In: LUKIC, Melina Rocha; AFONSO, José Roberto; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). **Tributação e desigualdade.** FGV: Casa do Direito , 2017, p. 501-528

SOUZA, Pedro Herculanio Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013.** 2016. 377 f., il. Tese (Doutorado em Sociologia) — Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos.** WMF Martins Fontes, 2019.

TAVARES, Francisco Mata Machado. A nova sociologia fiscal: contribuições de um estudo de caso de tipo público para uma promissora subdisciplina na sociologia brasileira. **Sociedade e Estado**, v. 34, p. 835-865, 2019.

THEODORO, Mário. **A sociedade desigual: racismo e branquitude na formação do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2022.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária, tradução de Lais Eduardo Schoueri, **Estudos em Homenagem a Brandão Machado**, Dialética, São Paulo, 1998

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário- os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Volume III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

THORPE, Scott. **Pense como Einstein**. São Paulo: Cultix, 2003.

VASCONCELLOS, José Luiz Faria; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **Programas de saúde**. São Paulo, Ática, 1986.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil**. (Texto para Discussão n. 757). Brasília: IPEA, 2000. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0757.pdf. Acesso em: 14 jan. 2023.

VIDA, Samuel Santana. **Quem dorme com os olhos dos outros, não acorda a hora que quer: colonialidade jurídica, constitucionalismo e direito à liberdade religiosa na diáspora? A cidade negra e os sujeitos constitucionais das religiões de matrizes africanas em Salvador**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, p. 673-692, 2005.

WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo jurídico: um referencial epistêmico e metodológico na insurgência das teorias críticas no direito. **Revista Direito e Práxis**, v. 10, n. 4, p. 2711–2735, out. 2019.

ZELENAK, Lawrence. **Taking Critical Tax Theory Seriously**. NCL rev., v. 76, p. 1521, 1997.

ZOCKUN, Maria Helena, et al. **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. Texto para discussão nº 3, São Paulo: FIPE 2007.

ZOCKUN, Maria Helena et al. **Equidade na tributação**. Texto para discussão nº 15, São Paulo: FIPE. 2016.