

**Editor**

João Luiz da Silva Almeida

**Conselho Editorial**

Abel Fernandes Gomes  
Adriano Pilatti  
Alexandre Bernardino Costa  
Ana Alice De Carli  
Anderson Soares Madeira  
André Abreu Costa  
Beatriz Souza Costa  
Bleine Queiroz Caula  
Daniele Maghelly Menezes Moreira  
Diego Araujo Campos  
Enzo Bello  
Fifty Nascimento Filho  
Flávio Ahmed  
Frederico Antonio Lima de Oliveira  
Frederico Price Grechi  
Geraldo L. M. Prado

Gina Vidal Marcilio Pompeu  
Gisele Cittadino  
Gustavo Noronha de Ávila  
Gustavo Senechal de Goffredo  
Jean Carlos Dias  
Jean Carlos Fernandes  
Jeferson Antonio Fernandes Bacelar  
Jerson Carneiro Gonçalves Junior  
João Marcelo de Lima Assafim  
João Theotônio Mendes de Almeida Jr.  
José Emilio Medauar  
José Ricardo Ferreira Cunha  
José Rubens Morato Leite  
Josiane Rose Petry Veronese  
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha  
Lúcio Antônio Chamon Junior

Luigi Bonizzato  
Luis Carlos Alcoforado  
Luiz Henrique Sormani Barbugiani  
Manoel Messias Peixinho  
Marcelo Ribeiro Uchôa  
Márcio Ricardo Staffen  
Marco Aurélio Bezerra de Melo  
Marcus Mauricius Holanda  
Maria Celeste Simões Marques  
Océlio de Jesus Carneiro de Moraes  
Ricardo Lodi Ribeiro  
Salah Hassan Khaled Jr.  
Sérgio André Rocha  
Simone Alvarez Lima  
Valter Moura do Carmo  
Vicente Paulo Barretto  
Vinícius Borges Fortes

**Conselheiros Beneméritos**

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*)  
Marcos Jurueña Villela Souto (*in memoriam*)

**Filiais**

Sede: Rio de Janeiro  
Rua Octávio de Faria - nº 81, sala 301 -  
CEP: 22795-415  
Recreio dos Bandeirantes - RJ  
Tel. (21) 3933-4004 / (21) 3249-2898

São Paulo (Distribuidor)  
Rua Sousa Lima, 75 -  
CEP: 01153-020  
Barra Funda - São Paulo - SP  
Telefax (11) 5908-0240

Minas Gerais (Divulgação)  
Sergio Ricardo de Souza  
[sergio@lumenjurs.com.br](mailto:sergio@lumenjurs.com.br)  
Belo Horizonte - MG  
Tel. (31) 9-9296-1764

Santa Catarina (Divulgação)  
Cristiano Alfama Mabilia  
[cristiano@lumenjuris.com.br](mailto:cristiano@lumenjuris.com.br)  
Florianópolis - SC  
Tel. (48) 9-9981-9353

Álvaro Ricardo de Souza Cruz  
Poliana Lino Rodrigues  
(Organizadores)

# TRINTA ANOS DE CONSTITUIÇÃO E 130 ANOS DE LEI ÁUREA

avanços e retrocessos

EDITORIA LUMEN JURIS  
RIO DE JANEIRO  
2019



# INCORPORANDO AS QUESTÕES DE GÊNERO E RAÇA AOS ESTUDOS JURÍDICOS SOBRE TRIBUTAÇÃO E ORÇAMENTO PÚBLICO

Isabelle Resende Alves Rocha\*

Marciano Seabra de Godoi\*\*

Los desollados, los deprimidos,  
los descalzados, los divididos,  
los derrotados, desatendidos,  
los derramados, los detenidos.

Los anegados, los abducidos,  
abaratados y no atendidos,  
los no apañados, los adheridos,  
anestesiados y no asumidos.

Las ignoradas, las invadidas,  
las iletradas, las inhibidas,  
las incendiadas, las impedidas,  
las infectadas, las influidas.

Las desechadas, desinstruidas,  
despilfarradas y decaídas,  
desenraizadas y descosidas,  
desesperadas y desnutridas.

Algo dirán, dirán, dirán, dirán  
Algo dirán, dirán.  
Algo dirán, dirán, dirán,  
Algo dirán.  
(GUERRA, 2001).

\* Mestranda em Direito Público na PUC Minas. Professora do IEC/PUC Minas. Advogada

\*\* Doutor e Mestre em Direito Tributário. Professor da PUC Minas. Advogado.



## 1 INTRODUÇÃO

Os marcos históricos de 30 Anos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) e 130 Anos da Abolição da Escravatura de 1888, do ponto de vista do direito financeiro e tributário, nos conduzem a duas constatações. Ambas graves e inquietantes.

No âmbito do direito financeiro e tributário enquanto ramo do ordenamento jurídico, constata-se que sua missão social **transformadora** – ou pelo menos **reformista** – registrada no texto constitucional de 1988 foi ignorada pelas escolhas reais e concretas feitas pelos legisladores e pelo poder executivo nesses últimos 30 anos.

No âmbito do Direito Financeiro e Tributário enquanto áreas ou setores da ciência ou do conhecimento jurídico produzido em nosso país, constata-se que sua ideologia, sua metodologia, suas escolhas e preferências temáticas, contribuem, no mais das vezes, para aprofundar – e não para reverter – o problema mencionado no parágrafo anterior.

O primeiro objetivo do presente artigo é oferecer argumentos e evidências do acerto dessas duas constatações iniciais. O segundo objetivo é entender por que a ciência do Direito Tributário no Brasil assumiu historicamente conotações tão conservadoras do ponto de vista social. Em sua parte final, o artigo propõe uma nova configuração metodológica e uma ampliação temática para a ciência do Direito Financeiro e Tributário, que seja fiel à missão que a CRFB/1988 confiou a esses ramos do ordenamento jurídico. Nossa proposta é que essa ampliação temática contemple a incorporação aos estudos **jurídicos** sobre tributação e orçamento as questões de **raça** e **gênero**, tal como já ocorre nas pesquisas levadas a cabo – no Brasil e no mundo – por economistas e cientistas sociais.

## 2 FINANÇAS PÚBLICAS BRASILEIRAS: UMA CONSTITUIÇÃO TRANSFORMADORA (OU NO MÍNIMO REFORMISTA) SUBJUGADA POR UMA POLÍTICA FISCAL/ TRIBUTÁRIA CONSERVADORA

Ao se impor o compromisso de “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais” (preâmbulo), de “erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art.3.º), a CRFB/1988 implicitamente erige a atividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento

central) como um instrumento de transformação social<sup>1</sup> necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político<sup>2</sup> e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos<sup>3</sup>.

De outra parte, na CRFB/1988 é nítida e explícita a presença de muitas características do Estado Social Fiscal (ou do Estado Democrático e Social Fiscal) (TORRES, 2005, p. 70), que deixou de ser simples garantidor da vigência formal das liberdades individuais negativas e passou a intervir na ordem econômica e social, visando a conformar entre seus cidadãos uma maior igualdade no plano fático, aquilo que John Rawls chamou de “igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, 1997, p. 72) e Ronald Dworkin de “igualdade de recursos” (DWORKIN, 2006, p. 90-126).

O uso das finanças públicas em prol do alcance dos objetivos fundamentais erigidos no artigo 3.º da CRFB/1988 transparece em diversas normas de seu Título VI (Da Tributação e do Orçamento):

- a) art. 145, § 1.º (adoção do princípio da capacidade econômica e da personalização dos impostos como princípios gerais do sistema tributário nacional);
- b) art. 153, VII (inclusão na competência tributária da União do imposto sobre grandes fortunas, tributo de nítido caráter redistributivo, pela primeira vez mencionado nos textos constitucionais brasileiros);
- c) art. 153, § 2.º, I (obrigatoriedade da progressividade do imposto sobre a renda);
- d) art. 153, § 3.º, I (obrigatoriedade da seletividade do imposto sobre produtos industrializados);

<sup>1</sup> “Se a justiça é concebida no texto constitucional de modo unitário e incindível como resultado do ordenamento jurídico, a dúvida que surge é a de até que ponto se pode conseguir a igualdade e os demais valores que a definem sem que para isso contribua também a política fiscal. Com efeito, dificilmente poderá haver redistribuição, igualdade real e solidariedade sem um sistema tributário orientado prevalentemente para esses fins. As consequências disso para o próprio conceito de tributo são evidentes, e impõem uma revisão da configuração que se fez do tributo no marco de uma filosofia político-jurídica que lança suas raízes no liberalismo”. (LOZANO SERRANO, 1990, p. 34).

<sup>2</sup> Sobre o papel fundamental dos tributos enquanto provedores de legitimidade ao regime político dos Estados democráticos contemporâneos. (DWORKIN, 2006, p. 90-126).

<sup>3</sup> Sobre as funções essenciais dos tributos na construção de um regime político justo e igualitário no contexto das democracias contemporâneas. (RAWLS, 1997, p. 303-314).



- e) art. 153, § 4.º (obrigatoriedade da progressividade do imposto territorial rural e previsão da imunidade da pequena gleba rural como instrumentos de política de reforma agrária);
- f) art. 155, § 2.º, III (facultatividade da seletividade do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação);
- g) art. 156, § 1.º (facultatividade da progressividade no tempo do imposto predial e territorial urbano como instrumento de política urbana);
- h) arts. 159, I, c e 161, II (prioridade das regiões menos desenvolvidas no recebimento de transferência de recursos tributários federais, objetivando “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios”); e
- i) art. 165, § 7.º (obrigatoriedade de que o orçamento fiscal e de seguridade social tenham “entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”).

Além disso, a CRFB/1988 determinou a vinculação de percentuais da arrecadação de impostos de todos os entes da federação para o financiamento de políticas públicas prioritárias e diretamente vinculadas à redução das desigualdades sociais: saúde (art. 198, § 2.º) e educação (art. 212, *caput*). No caso da seguridade social, área especialmente relevante na tarefa de proteção social a indivíduos e grupos em situação de risco ou vulnerabilidade, a CRFB/1988 se mostrou especialmente consciente da necessidade de criar um âmbito de fiscalidade próprio para o setor, obrigando a elaboração de um orçamento próprio para a área (art. 165, § 5.º, III), prevendo diversas fontes específicas de financiamento (contribuições sociais previstas nos incisos do art. 195), autorizando ao legislador a criação de fontes adicionais de financiamento (art. 195, § 4.º) e elegendo a **equidade** como critério básico para a forma de participação no custeio do sistema (art. 194, parágrafo único, V). (BRASIL, 1988).

Mas uma coisa é constatar que a CRFB/1988 estatuiu de forma muito clara que as finanças públicas devem ter um papel transformador das condições econômicas extremamente desiguais que vigoram desde o período colonial na sociedade brasileira. Outra coisa bem distinta é investigar se, e em que medida, esses desígnios constitucionais se mostraram realmente eficazes ao longo dos últimos 30 anos.

Sob o prisma da equidade ou do respeito à capacidade econômica, a tributação brasileira pouco se alterou no período que vai da promulgação da CRFB/1988 até os dias atuais. O sistema tributário era e segue sendo concentrado na imposição indireta, incidente sobre o consumo de bens e serviços, o que impõe um ônus relativamente muito mais pesado sobre as camadas populacionais com menor poder aquisitivo (DERZI, 2014; GASSEN, 2016).

No caso do imposto de renda sobre as pessoas físicas, em 1995 o poder executivo propôs e o legislador estabeleceu, fora de qualquer padrão internacional, uma completa isenção sobre lucros e dividendos distribuídos pelas sociedades a seus sócios (art. 10 da Lei 9.249/1995) (BRASIL, 1995), fazendo com que a maior parte da arrecadação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) advenha da tributação na fonte dos rendimentos do trabalho. Além disso, o número de alíquotas progressivas do imposto era curiosamente maior no período anterior à CRFB/1988, do que no período posterior à Constituição (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Por outro lado, a carga tributária bruta brasileira cresceu consideravelmente após a CRFB/1988, passando de aproximadamente 25% do Produto Interno Bruto (PIB) (antes do Plano Real) a 33% do PIB (patamar em que se estabilizou nos últimos 10 anos) (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2016), mas continuou reproduzindo o histórico padrão de forte dependência dos tributos sobre o consumo com um alto grau de injustiça tributária, no qual as famílias de mais baixo poder aquisitivo são, em proporção de sua renda, as mais oneradas pela tributação.

A análise da literatura especializada sobre a evolução do padrão de gastos públicos no período pós-1988 (GODOI, 2013) não deixa margem de dúvida de que duas categorias de despesa pública foram as que de fato cresceram significativamente no período: as despesas financeiras (com o pagamento de juros e amortizações da dívida pública) e o gasto social (assistencial e previdenciário).

Cálculos elaborados por Murilo Rodrigues da Cunha Soares (2010) demonstram que, de 1998 a 2006, 91,6% do aumento da carga tributária foram destinados à formação dos superávits primários para pagamento dos juros e amortizações da dívida pública. Quanto aos gastos financeiros (juros e encargos da dívida pública), trata-se do item das despesas públicas em que o Brasil mais se diferencia do resto do mundo, dada a dimensão monumental dessa rubrica entre nós. Mesmo nos períodos em que os gastos com pagamento de juros da dívida pública se mostraram mais baixos (em 2012, por exemplo, o pagamento



de juros representou 4,81% do PIB), ainda assim o volume de gastos com essa rubrica se mostrava altíssimo numa comparação internacional<sup>4</sup>.

A pergunta que deve ser respondida após 30 anos da CRFB/1988 é: de que modo essa evolução no padrão das receitas e gastos públicos contribuiu ou não para “construir uma sociedade livre, justa e solidária” e “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, que a CRFB/1988 definiu (art. 3.<sup>º</sup>) como **objetivos fundamentais** da República Federativa do Brasil?

Em termos de redução das desigualdades sociais, se levamos em conta exclusivamente os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) colhidos em pesquisas nacionais por amostra domiciliar, têm-se dados animadores: de 2003 a 2009, o crescimento da renda real *per capita* dos 10% mais pobres foi de 69%, ao passo que o crescimento da renda real *per capita* dos 10% mais ricos atingiu 12,6%. Assim, apesar de a taxa de crescimento global da economia brasileira não ter sido especialmente significativo no período, a taxa de crescimento da renda da população mais pobre o foi. Isso ocorreu num contexto histórico mundial em que se verifica o oposto: nos países desenvolvidos e nos demais BRICS (China, Índia, África do Sul e Rússia), assiste-se a um crescimento da desigualdade, em que os ganhos dos mais ricos superam os ganhos dos mais pobres<sup>5</sup>.

Contudo, em relação ao período recente, a publicação, pela Receita Federal do Brasil, de levantamentos relativos a dados detalhados sobre as declarações do imposto sobre a renda das pessoas físicas, fez com que diversos estudos econômicos (AFONSO, 2014; MEDEIROS; SOUZA; CASTRO, 2015) sustentassem que a redução da desigualdade social na verdade foi, na melhor das hipóteses, bem menos intensa do que indicaram as pesquisas domiciliares realizadas pelo IBGE (Censo, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD, Pesquisa de Orçamentos Familiares - POF). Especialmente quanto aos estratos mais altos de renda e patrimônio, as pesquisas domiciliares não são capazes de medir efetivamente a disparidade de renda e patrimônio, sendo muito mais efetivo utilizar, na linha do que propõe o economista francês Thomas Piketty (2014), as informações presentes nas declarações do imposto sobre a renda.

<sup>4</sup> Os gastos públicos dos países europeus com juros da dívida pública em percentual do PIB podem ser consultados em: (EU RANKING..., 2018).

<sup>5</sup> Vide levantamentos sobre esses países pela equipe de economistas liderada por Thomas Piketty em: (WORD INEQUALITY DATABASE, 2018).

Nesse mesmo sentido, a recente tese de doutorado de Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza (2016) levantou a desigualdade de renda no Brasil no longo período de 1926 a 2013 e chegou a conclusões pouco animadoras. Segundo o autor, a forte concentração de renda nos estratos sociais mais altos da população tem um forte caráter inercial no Brasil, “pois os mais ricos dispõem de recursos políticos e econômicos que facilitam a sua organização em grupos capazes de exercer poder de veto ou barganhar em posições vantajosas”. Além disso, ao medir a desigualdade com base nos dados das declarações tributárias e não somente com base no resultado de pesquisas domiciliares do IBGE, o autor conclui que, apesar de todas as conquistas desde a CRFB/1988, “é no mínimo prematuro falar em um novo contrato social com baixa tolerância à desigualdade”, visto que as estimativas com base nos dados tributários apontam somente para uma estabilidade da concentração no topo nos últimos anos: “a maior permeabilidade do Estado às reivindicações das camadas mais pobres resultou mais em uma acomodação do que em uma reviravolta no seu padrão de atuação”. (SOUZA, 2016, p. 333-334).

Em conclusão: no Brasil, o relativo viés redistributivo identificado na evolução do padrão das despesas públicas a partir da década de 2000 não se verifica em absoluto no que diz respeito à evolução do padrão de equidade da carga tributária ao longo dos últimos quase 30 anos. No modelo brasileiro, a tributação pós-Constituição de 1988 não incorporou qualquer viés desconcentrador de renda. O viés igualitário de uma tributação progressiva e baseada nos impostos pessoais sobre a renda foi claramente rejeitado pela política tributária colocada em prática pelos poderes legislativo e executivo nas últimas décadas no Brasil.

O modelo brasileiro quanto ao uso das finanças públicas como instrumento de transformação social procura compatibilizar interesses e tendências de signo oposto. Enquanto a economia crescia, favorecida por bons ventos do mercado internacional que mantinham em altos patamares as principais *commodities* de nossa pauta de exportação, os resultados colhidos pelo modelo principalmente desde 2001 indicaram uma efetiva capacidade para promover uma sensível redução não da desigualdade, mas da pobreza, da marginalização e da desigualdade social e regional.

No cenário de crescente crise econômica e política instalado a partir de 2014, uma peça central do mencionado modelo brasileiro de redução das desigualdades deixou de existir: a arrecadação tributária crescente ou, no mínimo, estável, com a qual se podia manter uma política relativamente generosa de



gastos sociais sem o ônus político de contrariar os interesses da elite econômica por meio de uma tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio.

A partir de 2014, instalou-se um grave quadro recessivo na economia brasileira. O reflexo dessa recessão sobre a arrecadação tributária foi imediato e duradouro, com sucessivas quedas na arrecadação tributária federal de 2015 a 2017. Como a maioria das despesas públicas primárias tem caráter obrigatório e não discricionário, seu crescimento continuou a ocorrer no período pós-2014, não tendo sido afetada, como as receitas, pela recessão econômica. Sendo assim, a partir de 2014 o setor público consolidado deixou de produzir superávits primários, passando a produzir déficits primários (GODOI, 2018).

Diante desse novo quadro pós-2014, o governo federal – já no período do governo Temer – enviou ao Congresso Nacional uma proposta de Emenda Constitucional instituindo um “Novo Regime Fiscal”, a vigorar por longos vinte anos, em medida sem precedentes no direito comparado. Em 15 de dezembro de 2016, promulgou-se a Emenda Constitucional (EC) n. 95/2016 (BRASIL, 2016), acrescentando ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) os artigos 106 a 114.

A tônica desse Novo Regime Fiscal é a existência de limites individualizados para a despesa primária total do Executivo, Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Defensoria Pública da União. Esse limite consiste na despesa primária realizada no ano anterior, corrigida pelo índice oficial de inflação - Índice de Preços ao Consumidor (IPCA). Ou seja, no Novo Regime Fiscal estão banidos os aumentos reais nas despesas primárias da União. Quanto aos juros sobre a dívida pública, o Novo Regime Fiscal não os submete a qualquer teto de gastos.

O objetivo da EC n. 95/2016 é impedir que o provável aumento real da arrecadação tributária a partir de 2017 seja acompanhado de um correspondente aumento real nas despesas primárias da União. No caso dos gastos com saúde e educação, a CRFB/1988 em vigor antes da EC n. 95/2016 (arts. 198, §2º e 212, *caput*) determinava que um percentual da receita corrente líquida da União Federal devesse necessariamente ser aplicado em referidas áreas. Após a EC n. 95/2016, essa regra de aplicação mínima de recursos como proporção da arrecadação tributária deixará de existir. Em relação a 2017, a EC n. 95/2016 determinou que os gastos da União com saúde e com educação respeitem os pisos previstos nos arts. 198, §2º, I (15% da receita corrente líquida para a saúde) e 212 da CRFB/1988 (18% da receita de impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino). A partir de 2018, os gastos mínimos com saúde

e educação não serão mais calculados em função da arrecadação tributária, e corresponderão ao piso do exercício anterior, corrigido pelo IPCA.

De 2003 a 2015, os gastos federais com saúde, em termos reais, duplicaram. Nos gastos com educação, em termos reais, houve aumento ainda maior. Na área da previdência e da assistência social, os aumentos reais foram ainda mais expressivos. Com a EC n. 95/2016, o Executivo federal não poderá mais expandir seus gastos primários totais em termos reais, o que fará com que a saúde e a educação, muito provavelmente, passem a contar com recursos cada vez menores em proporção do PIB. A única possibilidade de essas áreas sociais continuarem a expandir seus gastos reais é que, em outras áreas do Poder Executivo federal (ciência e tecnologia, cultura, forças armadas, transportes, administração tributária), ocorram reduções de gastos.

Segundo a Exposição de Motivos da proposta que redundou na EC n. 95/2016, o teto de gastos combaterá o “desequilíbrio fiscal crônico” no país, contribuindo para impedir a expansão da dívida pública e diminuir as taxas de juros. Ocorre que, mesmo que os gastos primários federais sejam impedidos de ter qualquer crescimento real e a alta na arrecadação provoque substanciais superávits primários, o altíssimo vulto do pagamento de juros sobre a dívida pública provocará a formação de elevados déficits nominais, fazendo expandir a relação dívida bruta/PIB.

Em conclusão: com a aprovação da EC n. 95/2016 e seu Novo Regime Fiscal, a expansão dos gastos sociais em proporção do PIB provavelmente será bruscamente freada, enquanto a estrutura regressiva da tributação brasileira tende a permanecer, como sempre, intacta.

### 3 A CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO PRODUZIDA NO BRASIL: BREVE RELATO DE SEU PERCURSO HISTÓRICO E A NECESSIDADE DE SUA RENOVAÇÃO

Há uma clara diferença entre o estilo, as temáticas escolhidas e as propostas metodológicas dos primeiros autores e professores do direito tributário brasileiro (anos 40 a 60 do século XX), e a corrente doutrinária que se tornou hegemônica a partir da década de 70 do século passado, especialmente a partir da escola da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Jeferson Teodorovicz (2017), em tese de doutorado voltada especificamente ao tema, afirma e



documenta que os estudos dos primeiros autores eram desenvolvidos com maior flexibilidade frente a elementos sociais, políticos, econômicos, apesar de se dedicarem prioritariamente aos elementos jurídicos da tributação.

Nos autores brasileiros que podemos chamar de **pioneiros** (Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira) havia muito mais influência, contato e diálogo com os clássicos fundacionais da disciplina (principalmente os italianos e alemães) (GODOI, 2011). Havia também muito mais disposição para discutir questões interdisciplinares e de política tributária, especialmente no caso de Aliomar Baleeiro (2010), autor da ainda hoje atual e valiosíssima *Uma introdução à ciência das finanças*, cuja 1.<sup>a</sup> edição é de 1955. Não havia na obra desses autores posturas sectárias contra esta ou aquela tendência doutrinária. São exemplos disso os temas da interpretação econômica do direito tributário e da norma antielisão, temas estudados em profundidade e sem radicalismo por esses autores a que chamamos **pioneiros** (GODOI, 2011).

A partir da década de 1960 do século passado, forma-se e desenvolve-se rapidamente em São Paulo e depois em todo o país a corrente doutrinária que iria se tornar hegemônica nas décadas seguintes: essa corrente o referido estudo de Jeferson Teodorovicz (2017) classifica como “positivismo formal de filiação kelseniana”. Discordamos, neste ponto, do autor. A nosso ver, a filiação kelseniana da escola de Direito Tributário da PUC-SP é mais aparente que real, pois os autores dessa corrente nunca se dispuseram a investigar e aderir a Hans Kelsen (1994) como um marco teórico global. Os pontos de vista de Kelsen sobre a interpretação jurídica como ato de vontade, por exemplo, nunca foram estudados em profundidade por essa corrente, que inclusive tem da interpretação da norma jurídica uma visão completamente oposta à de Hans Kelsen (1994).

Por outro lado, estamos plenamente de acordo com Jeferson Teodorovicz (2017, p. 725-730) quanto à sua constatação de que essa corrente hegemônica se pautou por uma “defesa progressiva do completo afastamento do diálogo entre direito tributário e ciência das finanças”, num ambiente histórico mais favorável “à especialização disciplinar do que ao diálogo entre disciplinas ou interação entre elas”.

Ressalta Jeferson Teodorovicz (2017) que essa postura metodológica que rapidamente se tornaria hegemônica era a que mais se adequava ao contexto político autoritário da época, pois não colocava em questão problemas de legitimidade política ou justiça tributária. Autores que viveram pessoalmente

te essa quadra histórica do país também colocam esse importante aspecto em evidência<sup>6</sup>.

As conclusões da tese de Jeferson Teodorovicz (2017) são corretas e seu estudo admirável. Apesar disso, parece-nos que alguns aspectos mais agudos da questão deixaram de ser abordados. A nosso ver, o fechamento e o isolamento paulatino do Direito Tributário brasileiro hegemônico a partir da década de 1970 fizeram com que, não raro, temas clássicos trabalhados com profundidade pela doutrina fundacional europeia e brasileira (autores pioneiros das décadas de 1940 a 1960) passassem a ser tratados com sectarismo e, inclusive, alguma mistificação. Exemplo disso é a deplorável identificação, promovida por Alfredo Augusto Becker e posteriormente por Alberto Xavier, entre as doutrinas antielisão (fraude à lei tributária, abuso de formas) e o nazifascismo<sup>7</sup>. Essa mistificação contribuiu para se formar no Brasil uma doutrina majoritária cujo grau de resistência e reserva ideológica contra qualquer tipo de norma geral antielisão ou antiabuso não encontra paralelo em nenhuma parte do mundo (GODOI, 2005).

Jeferson Teodorovicz (2017) afirma que a corrente hegemônica do Direito Tributário brasileiro que se afirmou a partir da década de 1970 se pauta principalmente pelo **positivismo formal**. A afirmação não nos parece inteiramente correta. O que se pode enxergar de formalismo (ROCHA, 2014) na doutrina hegemônica do direito tributário é algo que, a nosso ver, faz parte de uma postura mais ampla. Essa postura (que não se restringe à escola da PUC-SP, mas que é disseminada nos autores e obras) recorre ao formalismo quando convém, e sabe também ser extremamente antiformalista quando assim o exigem as circunstâncias. No tema dos limites do planejamento tributário, a doutrina majoritária aferra-se a um alto grau de formalismo, mas no tema das imunidades, por exemplo, a doutrina majoritária se mostra extremamente antiformalista.

Se fosse realmente kelseniana, a doutrina hegemônica do Direito Tributário brasileiro teria que admitir que as interpretações das normas tributárias realizadas por seus autores, mesmo os mais eminentes, seriam em grande medida frutos de atos de vontade e não de puros atos racionais. Mas isso seria desastroso, pois

<sup>6</sup> Ver: (GRECO, 2005; SUNDFELD, 2005) No estudo de Sundfeld, investigam-se as origens sociais, a atuação profissional e o perfil político dos publicistas da PUC-SP que impulsionaram o desenvolvimento da doutrina do direito tributário brasileiro, especialmente Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello.

<sup>7</sup> Para uma análise documentada desse fenômeno, ver: (GODOI, 2011, p. 246-248).



a doutrina hegemônica do Direito Tributário brasileiro a partir dos anos 1970 – e isso explica grande parte da história – sempre foi exclusivamente formada e capitaneada por eminentes advogados militantes, patrocinadores das principais causas tributárias presentes nos tribunais do país (SUNDFELD, 2005). Nestas circunstâncias, é muito mais apropriado estrategicamente defender – o que significa em grande medida defender *perante os tribunais* em petições, arrazoados e pareceres – que só existe uma interpretação correta da norma jurídica, à qual se é conduzido pelos passos da inteligência e da mais pura e neutra razão.

Por isso mesmo é que a teoria kelseniana foi apropriada pela corrente majoritária do Direito Tributário brasileiro de forma seletiva e estratégica. Todos os jovens discípulos da escola hegemônica aprenderam a invocar Kelsen e seu prestígio para enxergar no direito uma estrutura hierárquica piramidal de normas, sustentada por uma sobranceira norma fundamental. Mas nunca lhes foi ensinado nada sobre a visão desconfiada e relativista de Kelsen sobre a interpretação do direito como ato de vontade, e muito menos que a norma fundamental – que não é a Constituição como muitos pensam – põe a nu a relação íntima entre o direito e a força bruta (GODOI, 1999).

O que melhor caracteriza a corrente majoritária, hegemônica da doutrina do Direito Tributário brasileiro a partir da década de 1970 não é uma determinada postura metodológico-aplicativa formalista, nem uma determinada postura teórica sobre o Direito. Aproximadamente de 1970 a 2000, o normativismo lógico pretensamente kelseniano era o ferramental metodológico básico da doutrina tributarista brasileira. Mas a partir dos anos 2000 até a atualidade, tendências que se denominam a si mesmas como pós-positivismo, neoconstitucionalismo e hermenêutica jurídica foram incorporadas sem qualquer pejo pela doutrina tributária. A postura formalista e antiformalista convivem lado a lado. Tudo depende do problema específico sobre o qual argumentar.

Parece-nos que o mais característico da doutrina tributária brasileira hegemônica a partir de 1970 é uma postura ideológica, identificada e descrita com coragem e maestria por Justen Filho num importante e pouquíssimo conhecido artigo de 1998, segundo a qual o tributo configura uma restrição dos direitos fundamentais do contribuinte (liberdade, propriedade), e implica, por definição, a retirada de recursos de atividades produtivas para seu emprego em atividades improdutivas. Por conseguinte, o direito tributário que merece maior atenção do investigador e do professor é aquele que se identifica com as normas estabelecidas com o objetivo de defender o contribuinte contra o Estado arrecadador.

Essa postura, de maior ou menor grau de “libertarismo fiscal” (GODOI, 2016, p. 105-119), se explica em boa medida pela atividade profissional principal – a advocacia empresarial – a que se dedica a imensa maioria dos que escrevem os artigos e livros publicados na área do direito tributário, bem como a imensa maioria dos que ensinam essa disciplina nas cerca de 1.200 faculdades de direito existentes no Brasil<sup>8</sup>.

A nosso ver foi extremamente negativo que se formasse, a partir da década de 70, uma tendência hegemônica de desenvolver uma ciência do Direito Tributário sem qualquer diálogo com a Ciência das Finanças ou mesmo com o Direito Financeiro. Perdeu-se, assim, qualquer interesse por temas e por autores clássicos da tributação e das finanças públicas. A defesa da autonomia do Direito Tributário foi deturpada<sup>9</sup> e descambou para o isolamento e autossuficiência. Até mesmo o diálogo e o estudo das doutrinas tributárias contemporâneas produzidas em outros países foram sendo abandonados, especialmente após o precoce falecimento de Geraldo Ataliba (1995).

A ciência do Direito Tributário ainda hegemônica no Brasil quase sempre elege como objeto de estudo (de uma tese, de uma dissertação, de um artigo de periódico) um problema estritamente interpretativo-normativo, perguntando-se como essa ou aquela norma da Constituição, do Código Tributário Nacional (CTN) ou da legislação ordinária específica deve ser corretamente interpretada. Os peculiares e recorrentes voos filosóficos sobre teoria dos princípios ou filosofia da linguagem são em geral a vistosa antessala que conduzirá a uma já formada conclusão específica sobre teses concretas, em que grandes contribuintes questionam nos tribunais determinadas normas legais ou pontos de vista interpretativos da fiscalização tributária.

Os graves problemas institucionais que impedem a realização dos princípios tributários<sup>10</sup>, os conflitos vividos pelos contribuintes anônimos, que não

<sup>8</sup> Sainz de Bujanda, num texto de 1965, observou que os autores que fundaram a ciência do direito tributário na Alemanha, Áustria e Suíça no início do século XX eram todos eles ligados, de uma forma ou de outra, à Administração. Mas o autor espanhol não examina ou não se pronuncia sobre a questão de até que ponto essa circunstância influenciou sobre o conteúdo da obra dos autores.

<sup>9</sup> Sainz de Bujanda (1965, p. 514), por exemplo, que defendia resolutamente a autonomia científica do Direito Tributário, sempre alertou para a necessidade de que o seu desenvolvimento se construísse “com o auxílio de quantas ciências possam contribuir a definir seus conceitos ou a interpretar suas normas, e, de modo especial, com o indispensável apoio das disciplinas econômicas”

<sup>10</sup> Para uma nova abordagem sobre esses problemas institucionais do direito tributário, ver: (ROCHA, 2017).



chegam a judicializar suas pretensões, tudo isso ganha muito menos expressão e atenção por parte da doutrina. Se um tema, ainda que importantíssimo sob o ponto de vista da justiça tributária, não é judicializado, especialmente por grandes contribuintes, permanece em geral à sombra dos interesses acadêmicos tradicionais: o chamado princípio da transparência tributária, contido no art.150, § 5.º da CRFB/1988, com sua tardia e canhestra regulamentação (Lei 12.741/12) (BRASIL, 2012), é um bom exemplo disso.

## 4 INCORPORANDO AS QUESTÕES DE GÊNERO E RAÇA AOS ESTUDOS JURÍDICOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO

### 4.1 Estatísticas e indicadores sobre a atual situação de discriminação social de gênero e raça

Vejamos brevemente alguns dados concretos sobre o quadro social brasileiro atual, segundo variáveis de gênero e raça. Os dados se referem a aspectos populacionais, de arranjos familiares, de renda, escolaridade, mercado de trabalho e utilização do tempo. A pesquisa foi realizada em parceria entre o IPEA, a Organização ONU Mulheres, a Secretaria de Políticas para as Mulheres (SPM) e a Secretaria de Políticas de Promoção da Igualdade Racial (SEPPIR). A pesquisa foi feita em 2011 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2011) e repetida em 2017 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2017), sendo que os dados se referem ao período entre 1995 e 2015.

O primeiro dado que chama a atenção, e nos parece positivo, é que atualmente um número muito maior de pessoas se reconhece como negras (pretas ou pardas). Em 1995, 44,9% dos brasileiros declaravam-se negros. Em 2009, este percentual subiu para 51,1%. As pesquisas concluíram que este aumento populacional não ocorre em razão do aumento da taxa de fecundidade da população negra, mas pela mudança na forma como as pessoas se veem, as quais passam a se autodeclarar como pertencentes a tais grupos de cor/raça.

O segundo dado que chama a atenção positivamente é que houve clara redução da desigualdade entre raças e gêneros no que diz respeito a escolaridade, renda e reconhecimento social. A proporção total de famílias cujas "pessoas de

referência"<sup>11</sup> são mulheres aumentou de 23% para 40% entre 1995 e 2015. A taxa de analfabetismo entre negros e negras caiu com mais intensidade do que entre os brancos e brancas. Entre 1995 e 2015, a proporção de negros e negras acima de 25 anos de idade com mais de 12 anos de estudo subiu de 3,3% para 12%. A proporção de trabalhadoras domésticas que contribuem para a previdência social saltou de 18% para 40% entre 1995 e 2015.

Contudo, os dados indicam que persiste um quadro geral de intensa e inaceitável desigualdade e discriminação em detrimento das mulheres e da população negra. As mulheres têm no geral mais escolaridade do que os homens, mas encontram no mercado de trabalho uma hierarquia rígida e persistente que privilegia os homens tanto na renda como na hierarquia dos postos de trabalho. A taxa de analfabetismo entre os negros é superior ao dobro da taxa de analfabetismo entre os brancos. A proporção de brancos com 12 anos ou mais de estudo é superior ao dobro da mesma proporção entre os negros.

Ao longo dos 25 anos do período abarcado pela pesquisa, não se alterou a realidade de que a renda média do homem branco supera a da mulher branca, que supera a do homem negro, que supera a da mulher negra. Apesar das diferenças terem sido diminuídas, ainda persiste um quadro de extrema desigualdade, em que a renda média do homem branco supera em 2,5 vezes a renda média da mulher negra. De outra parte, o desemprego entre as mulheres negras é superior ao dobro do que prevalece entre os homens brancos.

Um dado interessante dessa pesquisa se refere ao uso do tempo e à jornada total de trabalho (no mercado e no cuidado familiar) entre os gêneros. Nos últimos 25 anos, segue praticamente inalterada a visão social da responsabilização praticamente exclusiva das mulheres pelo trabalho doméstico não remunerado, sendo que, para as mulheres, exercer atividade remunerada não diminui sua responsabilidade para com as atividades domésticas (jornada de trabalho dupla), apesar de reduzir a quantidade de horas dedicadas a elas. O estudo é conclusivo quanto ao fato de que não há indícios de uma nova divisão das tarefas entre homens e mulheres nos domicílios<sup>12</sup>.

### 4.2 Gênero, raça e direito tributário: por que o estranhamento?

Diante dos alarmantes dados que apresentamos na seção anterior, é de se perguntar: em que medida a incidência dos tributos ou a elaboração/execução

<sup>11</sup> No debate público, essas pessoas são tratadas como "chefes de família".

<sup>12</sup> No mesmo sentido: (ARAÚJO; SCALON, 2005; MELO; CONSIDERA; SABBATO, 2005).



do orçamento público discrimina direta ou indiretamente as mulheres e os negros? De que modo se poderia orientar ou reorientar a tributação e os gastos públicos para reduzir as desigualdades sociais entre gêneros e raças?

Mundo afora, essas perguntas vêm sendo objeto de considerável pesquisa e estudo por parte de economistas (GHERARDI; RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, 2012, p. 21-68; GUSTAFSSON, 1988; GUSTAFSSON, 2005, p. 63-82; PAZOS MORÁN, 2005, p. 97-126; RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, 2012, p. 199-232; STOTSKY, 1997, p. 30-33; STOTSKY, 2005, p. 41-62), matemáticos (PAZOS MORÁN, 2005, p. 97-126), cientistas sociais (ELSON, 1998, p. 929-941)<sup>13</sup> e também professores de direito tributário (ALSTOTT, 1996, p. 2001-2082; BARTLETT, 2017, p. 265-287; MORAN; WHITFORD, 1996, p. 751-803; YOUNG, 1995, 99-127) e advogados (SMALLEY, 2018, p. 55-79). No Brasil, essas perguntas são objeto de estudos bem mais recentes em comparação com o exterior, e seus autores são principalmente economistas e cientistas sociais<sup>14</sup>, com pouquíssimas publicações por parte de juristas e tributaristas (FERRAZ, 2017; MAZZARDO; AQUINO, 2014) acerca dos problemas de raça e gênero na tributação, apesar do forte e tradicional interesse dos tributaristas brasileiros pelo princípio da igualdade e também pela relação entre direito tributário e família (BOTELHO, 2001).

Qual o motivo desse pouco interesse da ciência do Direito Tributário e Financeiro produzida no Brasil sobre essas questões? A nosso ver, décadas de domínio intelectual da antes mencionada corrente hegemônica do Direito Tributário incutiram na cabeça da grande maioria de estudantes, professores e pesquisadores que pensar o direito tributário é sinônimo de pensar num conflito individual fisco x contribuinte, o que explica que o estilo da maioria dos estudos tributários no Brasil muito se assemelha ao dos pareceres ou petições forenses destinadas a defender uma parte num processo judicial. A relação entre os próprios contribuintes (onde afloram, dentre outras, as questões de gênero e de raça), que está sempre implícita nas escolhas e técnicas da legislação tributária, é muito pouco percebida ou problematizada pelos estudiosos formados nas fileiras da visão hegemônica do Direito Tributário brasileiro.

<sup>13</sup> Há vários estudos de economistas e cientistas sociais em: (GROWN; VALODIA, 2010). Também se encontram vários estudos de economistas e cientistas sociais em: (PAZOS MORÁN, 2010).

<sup>14</sup> O trabalho pioneiro é de (LAVINAS; DAIN, 2005). Também (SALVADOR; YANNOULAS, 2013) Um estudo não voltado especificamente para as desigualdades de gênero e raça pode ser consultado em: (SALVADOR, 2014).

Poder-se-ia dizer, em defesa da postura hegemônica, que os economistas e não os juristas é que devem fornecer as respostas às perguntas acima, visto que elas tratam dos efeitos da tributação sobre o comportamento econômico dos indivíduos/famílias e sobre o desenvolvimento social do país, ao passo que o papel dos juristas é somente o de interpretar e sistematizar as normas jurídicas em vigor. Para contestar esse argumento, é necessário revisitar o clássico problema das relações entre o estudo jurídico e o estudo econômico da atividade financeira do Estado.

O jurista espanhol Fernando Sainz de Bujanda dedicou grande parte de sua vasta obra a defender a autonomia científica do Direito Financeiro e Tributário – enquanto ramos da ciência jurídica –, em relação à Ciência das Finanças ou em relação à Ciência Econômica. Segundo o professor de Madri, a Ciência jurídica não deve ficar nem subordinada nem indiferenciada em relação às Ciências econômicas no estudo do fenômeno financeiro e tributário. Mas isso não significa propor que um fosso de indiferença separe e isole as duas Ciências, nem que a ciência jurídica deva se aferrar, em seu estudo do fenômeno tributário, a um normativismo conceitual que exclua de sua visão tudo o que diga respeito a causas e efeitos socioeconômicos do tributo e do orçamento.

Deve-se atentar para a necessidade de que a ciência jurídica do Direito Tributário e Financeiro se construa “com o auxílio de quantas ciências possam contribuir a definir seus conceitos ou a interpretar suas normas, e, de modo especial, com o indispensável apoio das disciplinas econômicas” (SAINZ DE BUJANDA, 1965). Aliomar Baleeiro também tinha essa visão, e declarava sua convicção de que o Direito Tributário era autônomo, mas “não pode prescindir dos subsídios teóricos e técnicos da Ciência das Finanças” (BALEEIRO, 2010, p. 1152).

Voltemos a considerar o possível argumento contra a Ciência do Direito Tributário integrar a seus estudos as questões de gênero e de raça. Caso se trate – como será certamente o mais comum e provável (STOTSKY, 2005) – de uma discriminação presente não na prescrição imediata da norma de incidência ou de desoneração tributária, e sim nos efeitos socioeconômicos gerados pela norma tributária, o problema seria irrelevante ou alheio à ciência do Direito tributário? Claro que não. Aliás, não custa lembrar que diversas Cortes constitucionais europeias declararam no século XX a inconstitucionalidade do regime obrigatório de declaração conjunta dos cônjuges no imposto sobre a renda da pessoa física



levando em conta exatamente os efeitos socioeconômicos da norma, e não uma pretensa discriminação presente na própria prescrição normativa<sup>15</sup>.

A obra de Fernando Sainz de Bujanda auxilia a perceber com clareza que o jurista, o economista e demais cientistas que se propõem a estudar o fenômeno financeiro e tributário devem ter metodologias e objetivos próprios, mas todos eles devem interpretar, explicar e valorar tanto fenômenos socioeconômicos como normas jurídicas.

Estamos convictos de que o espírito e o alcance da ciência jurídica da atividade financeira do Estado tal como preconizados por Baleeiro e Sainz de Bujanda são os mais adequados aos desafios do Estado e da sociedade brasileira como um todo. De todo modo, por amor ao debate, suponhamos que deva prevalecer o argumento da estrita especialização e separação entre Direito Tributário e Ciência das Finanças, que tudo que é extranormativo deve ser esquecido ou abstraído pelo cientista do Direito. Ocorre que, se levada a sério e aplicada rigorosamente esta postura, vários fenômenos tributários deveriam deixar de ser estudados, ou pelo menos deveriam ser estudados de modo muito mais contido do que atualmente o são pelos juristas.

Vejam um exemplo. Na doutrina jurídica brasileira, a extrafiscalidade – isto é, a utilização do direito tributário para atingir objetivos sociais distintos do financiamento dos gastos públicos – é aceita de bom grado e tem sido bastante estudada nas últimas décadas, em livros, artigos de periódicos, dissertações e teses (CARAVELLI, 2015; GOUVÊA, 2006; SCHOUERI, 2005). No mais das vezes, o tipo de extrafiscalidade que desperta o interesse da doutrina brasileira é aquela relacionada à defesa e proteção do meio ambiente (MARINS, 2003; OLIVEIRA, 1995; TORRES, 2005). Esse vivo interesse da doutrina brasileira pela extrafiscalidade ambiental se explica, a nosso ver, porque o tema tem previsão explícita na CRFB/1988 (art. 170, VI) e também porque tem muito alto potencial de judicialização pelas empresas, na medida em que os poderes públicos há muito instituem e cobram – quase sempre das empresas – tributos ambientais, ou pretensamente ambientais (GODOI; CASTRO JÚNIOR, 2013, p. 108-123).

Seja como for, o fato é que a doutrina jurídica brasileira escolheu a extrafiscalidade como valioso objeto de estudo e dentro dela elegeu a extrafiscalidade

<sup>15</sup> Conforme as notas de Misabel Derzi antes mencionadas, Baleeiro (2010, p. 1.198-1.204), também Siv Gustafsson (2005, p. 63-82).

ambiental como linha preferencial de pesquisa<sup>16</sup>, não se notando, no desenvolvimento dessa linha de pesquisa, qualquer reserva ou restrição metodológica quanto à possibilidade de os juristas se debruçarem e se pronunciarem sobre os efeitos concretos da tributação ou dos gastos públicos sobre fatos sociais complexos como a poluição atmosférica, a biodiversidade e a qualidade de vida no meio urbano ou rural.

O mesmo se poderia dizer com relação a uma recente gama de estudos de direito tributário sobre questões econômicas como livre concorrência e competitividade empresarial (BOMFIM, 2011; CALIENDO, 2009; SILVEIRA, 2011). Mais uma vez, essa preferência temática se explica, a nosso ver, pelo alto potencial de judicialização empresarial do tema, potencial este que, no caso de questões de gênero e raça, não se coloca.

A constatação anterior nos leva a considerar seriamente a hipótese de que a falta de interesse da doutrina jurídica nacional na relação entre tributação, gênero e raça não se explica por questões de pureza metodológica. A nosso ver, o estudo sobre questões de gênero e raça está praticamente ausente da ciência do Direito Tributário brasileiro por outros motivos.

Em primeiro lugar, porque a imensa maioria dos professores e autores de Direito Tributário e Financeiro – especialmente os de maior prestígio e hierarquia institucional – não têm o gênero e a raça dos mais desfavorecidos socialmente no país. Não sofrendo na pele as consequências das discriminações diretas ou indiretas de raça e de gênero, é natural que os cientistas do Direito Tributário/Financeiro não devam a este tema a mesma consideração e valor que devotam aos problemas tributários vividos pelas empresas, e em geral pelas grandes empresas, com as quais possuem muito mais vínculos familiares, sociais e profissionais.

Como reforço dessa hipótese, chamamos a atenção para o fato de que os problemas tributários de pessoas físicas que mais atraem a atenção dos tributaristas brasileiros são exatamente aqueles que dizem respeito ao regime tributário aplicado concretamente aos estratos sociais mais elevados quanto à renda e patrimônio, tais como as limitações para dedução de despesas com educação e saúde no imposto de renda da pessoa física e sua relação com a proteção da família e o princípio da igualdade e da capacidade econômica (LEONETTI, 2015), o que

<sup>16</sup> Há seguramente mais de uma centena de trabalhos publicados pela doutrina jurídica brasileira sobre questões gerais e específicas relacionadas à extrafiscalidade e à tributação ambiental.



chegou inclusive a levar a Ordem dos Advogados do Brasil a propor uma Ação Direta de Inconstitucionalidade sobre o tema (ADI 4.927/2013).

Essa relativa falta de estudos brasileiros (em comparação com o exterior) voltados para a interrelação entre gênero/raça e tributação e orçamento público não é restrita ao âmbito jurídico. Levantamento bibliográfico realizado por Salvador e Yannoulas em 2013 chegou à conclusão de que a produção acadêmica brasileira sobre o tema orçamento/financiamento e equidades de sexo/gênero e raça/étnica “não é significativa”, e relacionou o fato à realidade de que “as mulheres e, muito mais ainda as negras, constituem um grupo muito pequeno de cientistas com capacidade de legitimar e priorizar problemáticas de gênero e raciais no ambiente acadêmico” (SALVADOR; YANNOULAS, 2013).

Há ainda outros dois motivos que, a nosso ver, explicam o fenômeno, muito mais acusado no Brasil do que na Europa, América Latina e Estados Unidos (vide bibliografia citada no início desta seção). Em primeiro lugar, tem se assistido nos últimos anos a uma clara deriva conservadora e mesmo reacionária no país, com grande parte da sociedade brasileira enxergando os estudos de gênero como um tabu e disseminando uma versão deturpada e insidiosa das ideias e propostas dos seus principais autores<sup>17</sup>.

Em segundo lugar, há o fato de que os estudos tributários sobre gênero e raça têm grande valor, utilidade e aplicabilidade no processo legislativo e na definição/avaliação de políticas públicas, mas pouco potencial de judicialização de demandas por parte dos contribuintes. Como a maioria dos professores de Direito tributário no Brasil é formada por advogados militantes, é natural que um tema sem alto potencial de judicialização de demandas atraia muito menos atenção.

A conclusão a que chegamos é que, em comparação com outros países, a doutrina do Direito tributário brasileiro dedica muito menos tempo e esforço investigativo para as questões de gênero e raça. Contudo, não há justificativa científica ou metodológica plausível para esse estranhamento entre a ciência

17 “No aeroporto de Congonhas, em São Paulo, uma das mulheres que me confrontaram começou a gritar coisas sobre pedofilia. Por que isso? É possível que ela pense que homens gays são pedófilos e que o movimento em favor dos direitos LGBTQI nada mais é do que propaganda pró-pedofilia. Então fiquei pensando: por que um movimento a favor da dignidade e dos direitos sexuais e contra a violência e a exploração sexual é acusado de defender pedofilia [...] Aquele gesto simbólico de queimar minha imagem transmitiu uma mensagem aterrorizante e ameaçadora para todos aqueles que acreditam na igualdade das mulheres [...] pessoas que acreditam no direito dos jovens exercerem a liberdade de encontrar seu desejo e viverem um mundo que se recusa e ameaçar, criminalizar, patologizar ou matar aqueles cuja identidade de gênero ou forma de amar não fere ninguém”. (BUTLER, 2017).

do Direito Tributário e o estudo das discriminações por raça ou por gênero. Os motivos do estranhamento são outros, de ordem social e econômica, estreitamente vinculados à peculiar conformação profissional da generalidade dos doutrinadores brasileiros da área do Direito tributário.

### 4.3 Breve revisão bibliográfica

Não cabe no presente estudo uma revisão analítica aprofundada da produção bibliográfica (em sua maioria, estrangeira) a respeito do tema das discriminações de gênero e raça na tributação e no orçamento público. Mesmo porque o objetivo do artigo não é esse, e sim o de quebrar resistências ideológicas/metodológicas e abrir caminho para novas perspectivas de estudo.

Sendo assim, propõe-se a seguir um simples quadro esquemático inicial acerca dos principais conceitos e problematizações encontrados na bibliografia sobre o tema, especialmente a brasileira.

O principal estudo brasileiro sobre o tema é das economistas Lena Lavinas e Sulamis Dain. Em seu trabalho de 2005, o objetivo das autoras foi o de introduzir o gênero no redesenho do sistema previdenciário, tributário e assistencial brasileiro de modo a reduzir os diferenciais de gênero e aumentar a igualdade entre os sexos. As autoras partem da constatação de que as inegáveis conquistas das mulheres nas últimas décadas transformaram as próprias mulheres, removeram da legislação trabalhista entraves formais à sua participação no mercado de trabalho, mas não foram capazes de reformular ou redesenhar políticas sociais de base como a tributação.

Evidência disso é que, nas diversas iniciativas recentes de amplas reformas tributárias (todas elas sem sucesso), questões relativas a gênero não foram sequer cogitadas, como se a neutralidade dos efeitos da incidência tributária entre os gêneros fosse um axioma.

Em termos concretos, as principais propostas das autoras relativas ao direito tributário e financeiro são as seguintes:

- a) no âmbito da legislação do Fundo de Participação dos Estados e Municípios, introduzir nos critérios de rateio normas destinadas a incentivar os Estados e Municípios a oferecerem equipamentos e serviços urbanos que diminuam as diferenças da capacidade de competição entre os gêneros no mercado de trabalho, assumindo o cuidado integral



dos filhos menores (creche, pré-escola) e a atenção às pessoas inativas idosas ou com necessidades especiais (centros de convivência);

- b) no âmbito da legislação do imposto sobre a renda, permitir a dedução com gastos relativos a creches e à educação infantil, bem como criar deduções específicas e adicionais para mulheres chefes de família;
- c) no âmbito da tributação indireta, desonerar completamente do ICMS uma lista de produtos e serviços indispensáveis à elevação do bem-estar das camadas de menor renda.

Vale destacar que uma das propostas das autoras foi atendida com a Lei 11.482/2007, que deu nova redação ao art. 8.º, II, b da Lei 9.250/1995 e incluiu nos gastos dedutíveis com instrução as parcelas pagas a creches e estabelecimentos de ensino da educação infantil.

Em 2012, a ONU Mulheres, com o apoio da Agência Espanhola de Cooperação Internacional e Desenvolvimento, publicou no Brasil a obra *Orçamentos Sensíveis a Gênero*, formada por dois volumes, o primeiro destinado a questões conceituais e o segundo destinado a experiências internacionais (JÁCOME; VILLELA, 2012a; JÁCOME; VILLELA, 2012b). Os volumes são compostos por estudos de autoras estrangeiras (Argentina, México, Peru, Equador, Timor-Leste, Austrália). No que diz respeito à política tributária, destacam-se o estudo conceitual de Corina Rodríguez Enríquez (2012) sobre a política fiscal a partir da perspectiva de gênero e o estudo aplicado de Natália Gherardi e Corina Rodríguez Enríquez (2012) sobre o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) na Argentina. Neste segundo estudo, que pode e deve inspirar a doutrina brasileira ainda pouco interessada no IRPF, conclui-se que a tributação sobre os rendimentos pessoais na Argentina manifesta alguns elementos de discriminação explícita e implícita contra as mulheres, devendo ser pensado “um sistema mais homogêneo, que não penalizasse situações particulares de configuração familiar [lares monoparentais, uniões de fato] e de nível de rendimento” (GHERARDI; RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, 2012, p. 63-64).

Deve ser mencionado também nessa breve revisão bibliográfica o estudo da OXFAM de 2014 intitulado *Justiça fiscal para reduzir a desigualdade na América Latina e no Caribe*. Num dos tópicos do estudo, adverte-se para a necessidade de analisar cuidadosamente os diferentes impactos diretos e indiretos que os sistemas fiscais podem produzir sobre homens e mulheres, sendo muito comum

que a política fiscal reproduza visões tradicionais sobre o papel da mulher como essencialmente cuidadora doméstica.

O estudo de Lena Lavinas e Sulamis Dain publicado em 2005 e os volumes lançados pela ONU *Mulheres no Brasil* em 2012 se restringem às questões de gênero e não tratam de aspectos relacionados à raça/etnia. A respeito dessa última temática, a produção é ainda mais incipiente. Em 2013, os professores do Programa de Pós-Graduação em Política Social da Universidade de Brasília Evilasio Silva Salvador e Silvia Cristina Yannoulas (2013) publicaram o artigo *Orçamento e Financiamento de Políticas Públicas: Questões de Gênero e Raça*.

Quanto ao aspecto tributário, esse estudo registra e defende as propostas de reforma legislativa feitas por Lena Lavinas e Sulamis Dain (2005). Por outro lado, os autores apontam com dados estatísticos que a estrutura marcadamente regressiva da matriz tributária brasileira acaba penalizando com maior intensidade as mulheres negras, sobrerrepresentadas nos estratos inferiores de rendimento, fenômeno também destacado nos estudos posteriores de Andréa Karla Ferraz (2017) e Luciane de Freitas Mazzardo e Quelen Brondani de Aquino (2014).

Dentre os poucos estudos específicos sobre discriminação racial e tributação, merece destaque e breve comentário o artigo da professora Beverly Moran e do professor William Whitford (1996), ambos da Faculdade de Direito da Universidade de Wisconsin, Estados Unidos (EUA). No trabalho intitulado *A black critique of the Internal Revenue Code*, argumenta-se que benefícios fiscais contidos na legislação do imposto de renda da pessoa física nos EUA favorecem os brancos em comparação com os negros.

Os autores partiram de dados concretos sobre os hábitos e idiosincrasias culturais, sociais e econômicas dos negros estadunidenses e demonstraram que esses hábitos e idiosincrasias (tipos de investimentos, por exemplo) têm muito menos acesso a certos benefícios fiscais do que os hábitos e idiosincrasias dos brancos. Não se trata de argumentar que os negros em geral, como ocupam estratos de renda e propriedade inferiores aos dos brancos, acabam tendo menos acesso a determinados benefícios fiscais em comparação com o conjunto dos brancos.

O argumento vai além, e sustenta que os negros que ocupam os mesmos estratos de renda e propriedade dos brancos ainda assim se veem prejudicados, dada a diferença de hábitos e idiosincrasias econômico-patrimoniais entre os dois grupos. Os negros possuem menos investimentos que se beneficiam das condições tributárias especiais para ganhos de capital. Os negros também recebem menos doações e heranças, que constituem uma forma de acesso à riqueza livre



de impostos. Quando os negros têm riqueza, eles são mais propensos a investir em ativos que não são favorecidos por benefícios fiscais, como veículos automotores.

Os autores do estudo não afirmam que os legisladores estadunidenses tenham tido a intenção de criar um sistema tributário discriminatório, mas que, como a grande maioria dos legisladores é formada por brancos, muitos benefícios fiscais são criados tendo como pano de fundo os hábitos econômicos e patrimoniais dos brancos.

#### 4.4 O conceito de lugar de fala

Como o presente estudo propõe a integração das questões de gênero e raça no estudo jurídico da tributação e do orçamento, é preciso realizar breve digressão para tratar de um importante conceito, o de **lugar de fala**. Este é um conceito que nega a mediação de uma pretensa voz neutra ou universal para tratar dos temas a respeito de minorias e preconceitos. Neste sentido, o excluído deve falar por si e possui o **lugar de fala** a respeito dessas questões.

Em sua obra *O que é lugar de fala*, Djamila Ribeiro (2017) afirma que é necessário quebrar o paradigma da voz única, do discurso único e central a respeito de determinado assunto. É preciso instituir a multiplicidade de vozes, e quem sempre esteve historicamente numa posição de poder tem que aprender a ouvir o que o outro fala. Contudo, a própria autora adverte para a frequente deturpação do conceito, que não significa algo do tipo “homem branco, cale a boca que aqui não é seu lugar de fala”.

O que se constrói com o conceito é a advertência de que o homem branco, que em geral se coloca como a voz neutra ou universal, também precisa se marcar histórica e socialmente e entender que ele fala de um lugar<sup>18</sup>.

No que diz respeito à integração das questões de gênero e raça no estudo jurídico da tributação e do orçamento, respeitar a noção do lugar de fala não implica cassar a palavra a quem quer que seja, mas sim buscar imprimir muito mais diversidade de gênero e pluralidade étnico-racial aos investigadores, docentes e discentes. Questionar os padrões clássicos da produção acadêmica do Direito Tributário no Brasil implica também insistir nessa necessidade de maior pluralismo e diversidade de **lugares de fala**.

## 5 CONCLUSÕES

A CRFB/1988, seguindo uma antiga tradição brasileira, estatuiu um amplo conjunto de normas protetivas dos contribuintes contra uma possível atuação abusiva e autoritária do Estado. De outra parte, inovou e estabeleceu uma série de normas que impelem os poderes legislativo e executivo a conformar um sistema fiscal (tributação e gastos públicos) desconcentrador de renda e patrimônio, capaz de transformar ou pelo menos reformar o quadro de severa desigualdade social imperante há séculos no país. A Ciência do Direito Tributário ainda hegemônica no Brasil reserva quase todos os seus esforços e energias acadêmicas para o estudo do primeiro grupo de normas (protetivas dos contribuintes), mostrando-se – por pensamentos, palavras, atos e omissões – muito pouco interessada no segundo grupo de normas (destinadas a conformar um sistema fiscal de transformação ou reforma social). Num movimento semelhante ao da doutrina, os poderes legislativo e executivo recorrem à política fiscal para atingir inúmeras finalidades, menos a de desconcentrar a riqueza acumulada há séculos no topo da pirâmide social brasileira.

Em que medida a incidência dos tributos ou a elaboração/execução do orçamento público discrimina direta ou indiretamente as mulheres e os negros? De que modo se poderia orientar ou reorientar a tributação e os gastos públicos para reduzir as desigualdades sociais entre gêneros e raças? Essas perguntas são estudadas há décadas em diversas partes do mundo. No Brasil, esses estudos ainda se mostram incipientes, especialmente na área da academia jurídica. Contudo, não há justificativa científica ou metodológica plausível para esse estranhamento entre a ciência do Direito Tributário e o estudo das discriminações por raça ou por gênero. Os motivos do estranhamento são outros, de ordem social e econômica, estreitamente vinculados à peculiar conformação profissional da generalidade dos doutrinadores brasileiros da área do Direito tributário.

É preciso libertar a academia brasileira do Direito Tributário da camisa de força que representa a compreensão e teorização da tributação e do sistema tributário sempre a partir do potencial de judicialização empresarial dos seus temas, e segundo uma exclusiva análise lógica e semântica das normas da CRFB/1988 e do CTN, dando as costas para os fenômenos sociais, ou mais especificamente para os fenômenos sociais que não dizem respeito direta ou indiretamente a ameaças aos direitos daqueles contribuintes com maior poder político e econômico.

18 Entrevista de Djamila Ribeiro à Revista Caros Amigos, 18 de maio de 2017.



## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto. **IRPF e desigualdade em debate no Brasil: o já revelado e o por revelar**. Rio de Janeiro: FGV-IBRE, 2014. (Texto de discussão, n.º 42)
- ALSTOTT, Anne L. Tax Policy and feminism: competing goals and institutional choices. *Columbia Law Review*, v. 96, n. 8, p. 2001-2082, Dec.1996.
- ARAÚJO, Clara; SCALON, Celi (Org.). **Gênero, família e trabalho no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV/FAPERJ, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. rev. atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARTLETT, Katharine T. Feminism and Economic Inequality, *Law and Inequality*, v. 35, p. 265-287, 2017.
- BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOTELHO, Cristiane Miranda. **A proteção da família no âmbito do Imposto de Renda da pessoa física no direito positivo brasileiro: capacidade contributiva e intributabilidade do mínimo existencial**. 2001. Dissertação (Mestrado)-Universidade Federal de Minas Gerais, 2001.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça (...). **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 22 mar. 2019.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2016.

- Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm)> Acesso em: 15 mar. 2019.
- BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 dez. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm)> Acesso em: 3 mar. 2019.
- BRASIL. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012.. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 dez. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm)>. Acesso em: 28 mar. 2019.
- BUTLER, Judith. Judith Butler: “É a Igreja que vem sendo exposta como abrigo de pedófilos, protegendo-os contra processos e sanções”. São Paulo: DCM, 18 maio 2017. Entrevista concedida a Folha de São Paulo. Disponível em: <<https://www.diariodocentrodomundo.com.br/judith-butler-e-a-igreja-que-vem-sendo-exposta-como-abrigo-de-pedofilos-protegendo-os-contra-processos-e-sancoes/>> Acesso em: 22 mar. 2019.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade: reconstrução conceitual no contexto do estado democrático de direito e aplicações no direito tributário**. Belo Horizonte: Arraes, 2015.
- DERZI, Misabel. Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev/maio 2014.
- DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? principles for a new political debate**. Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2006.



- ELSON, Diane. Integrating gender issues into national budgetary policies and procedures: some policy options, *Journal of International Development*, n. 10, p. 929-941, 1998.
- EU RANKING: expenditure on interest payments in percent of GDP. [S. l.]: DEBTCLOCKS, 2018. Disponível em: <<https://www.debtclocks.eu/eu-ranking-expenditure-on-interest-payments-in-percent-of-gdp.html>> Acesso em: 1 mar. 2018.
- FERRAZ, Andréa Karla. *Da necessária inserção das dimensões de gênero, raça e classe nas políticas fiscais*, 2017. No prelo.
- FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2016.
- GHERARDI, Natália; RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, Corina. A política tributária como ferramenta para equidade de gênero: o caso do imposto de renda sobre pessoas físicas na Argentina, In: JÁCOME, Márcia Laranjeira; VILLELA, Shirley (Org.). *Orçamentos sensíveis a gênero: experiências*. Brasília: ONU Mulheres, 2012, p. 21-68.
- GOBETTI, Sergio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília: IPEA, 2016. (Texto para discussão 2.190).
- GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: gassen, valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira*. 2. ed. rev. atual. aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, 105-119.
- GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico dos principais problemas e proposta de medidas concretas para combater a desigualdade social e o atraso econômico. In: BRANDÃO, Claudio; MORAES, Flaviane; TEODORO, Maria Cecília (Org.). *Democracia, liberdade e cidadania: estudos em homenagem ao professor César Fiuza, nos 20 anos do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC Minas*. Belo Horizonte: D' Plácido, 2018, p. 111-165. v.3.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (Org.) *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 209-259.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Org.) *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: DPlácido, 2017, p. 185-212.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988, *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 200, p.137-151, Edição especial 25 anos da Constituição de 1988, out./dez. 2013.
- GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual 19.976, de 2011), *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 209, 2013, 108-123.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- GROWN, Caren; VALODIA, Imraan (Ed.). *Taxation and gender equity: a comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries*. London, New York: Routledge, 2010.
- GUERRA, Pedro. *Dirán*. [S. l.]: Letras, 2001. Disponível em: <<https://www.musica.com/letras.asp?letra=1554839>> Acesso em: 1 mar. 2018.
- GUSTAFSSON, Siv S. Income Taxes and Women's Economic Dependency: A comparison of West Germany and Sweden, *CEPR Discussion Paper*, v. 281, 1988.



GUSTAFSSON, Siv S. Impacto de género de los impuestos sobre la renta. Desincentivos al trabajo de las mujeres casadas producidos por la tributación conjunta, In: PAZOS MORÁN, María (Dir.). *Política fiscal y género*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 63-82.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Estudo mostra desigualdades de gênero e raça em 20 anos*. Brasília: IPEA, 6 mar. 2017. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=29526](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=29526)> Acesso em: 1 mar. 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Retrato das desigualdades de gênero e raça*. 4. ed. Brasília: IPEA, 2011.

JÁCOME, Márcia Laranjeira; VILLELA, Shirley (Org.). *Orçamentos sensíveis a gênero: experiências*. Brasília: ONU Mulheres, 2012a.

JÁCOME, Márcia Laranjeira; VILLELA, Shirley (Org.). *Orçamentos sensíveis a gênero: conceitos*. Brasília: ONU Mulheres, 2012b.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, n. 30, p. 215-233, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

LAVINAS, Lena; DAIN, Sulamis. *Proteção social e justiça redistributiva: como promover a igualdade de gênero*. Rio de Janeiro: UFRJ, 2005. Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/versao\\_final\\_texto\\_lena\\_e\\_sulamis.pdf?PHPSESSID=539375efc5acf4b47ec4b92462e0c145](http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/versao_final_texto_lena_e_sulamis.pdf?PHPSESSID=539375efc5acf4b47ec4b92462e0c145)> Acesso em: 1 mar. 2018.

LEONETTI, Carlos Araújo. Os direitos humanos da tributação: um caso concreto: o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda, *Sequências*, Florianópolis, n. 70, p. 235-252, jun. 2015.

MELO, Hildete; CONSIDERA, Cláudio; SABBATO, Alberto. *Os afazeres domésticos contam*, Niterói: UFF, 2005. (Texto para discussão TD 177).

LOZANO SERRANO, Carmelo. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1990.

MARINS, James (Coord.). *Tributação e meio ambiente*, Curitiba: Juruá, 2003.

MAZZARDO, Luciane de Freitas; AQUINO, Quelen Brondani de. Políticas tributárias e gênero: um debate necessário para a efetivação da transversalidade das políticas públicas com a perspectiva de gênero. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 11., 2014. Santa Cruz do Sul. *Mostra de Trabalhos Jurídicos Científicos*. Santa Universidade de Santa Cruz do Sul: UNISC, 2014. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/11832/1522>> Acesso em: 1 mar. 2018;

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fábio. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012), *DADOS Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 58, 7-36, 2015.

MORAN, Beverly I.; WHITFORD, William. A black critique of the internal revenue code. *Wisconsin Law Review*, v. 1996, p. 751-803, 1997.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

OXFAM. *Justiça fiscal para reduzir a desigualdade na América Latina e no Caribe*. [S. l.]: Oxfam, 2014. Disponível em: <[https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file\\_attachments/bp-lac-fiscal-justice-100914-summ-pt.pdf](https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-lac-fiscal-justice-100914-summ-pt.pdf)> Acesso em: 3 mar. 2018.

PAZOS MORÁN, María. Género e impuesto sobre la renta de las personas físicas: propuestas de reforma, In: PAZOS MORÁN, María (Dir.). *Política fiscal y género*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 97-126.

PAZOS MORÁN, María (Dir.); RODRÍGUEZ, Maribel (Coord.). *Fiscáldad y equidad de género*. Madrid: Fundación Carolina, 2010.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Djamila. *O que é lugar de fala?* São Paulo: Letramento, 2017.



ROCHA, Sergio André (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROCHA, Sergio André. **Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. O que é o formalismo tributário?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 227, p. 146-155, ago. 2014.

RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, Corina. Gastos, tributos e equidade de gênero: uma introdução ao estudo da política fiscal a partir da perspectiva de gênero, In: JÁCOME, Márcia Laranjeira; VILLELA, Shirley (Org.). **Orçamentos sensíveis a gênero: conceitos**. Brasília: ONU Mulheres, 2012, p. 199-232.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **La enseñanza del derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes**. Madrid: Asociación Española de Derecho Financiero, 1965.

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda**. Brasília: Inesc, OXFAM, 2014.

SALVADOR, Evilasio Silva; YANNOULAS, Silvia Cristina. Orçamento e financiamento de políticas públicas: questões de gênero e raça. **Revista Feminismos**, v. 1, n. 2, maio/ago. 2013. Disponível em: <<http://www.feminismos.neim.ufba.br/index.php/revista/article/view/19/52>> Acesso em: 1 mar. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVEIRA, Paulo Maito da. **Tributação e concorrência**. São Paulo: IBDT-Quartier Latin, 2011.

SMALLEY, Katherine E. Participating equally: using tax policy to improve female workforce and management participation in the 21st century. **Hastings Women's Law Journal**, v. 29, p. 55-79, 2018.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Maldita carga tributária**. Brasília: ESAF, 2010. (Texto para discussão, n.º 11).

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Tese (Doutorado)-Instituto de Ciências Sociais, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016\\_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf)> Acesso em: 25 fev. 2018.

STOTSKY, Janet. How tax systems treat men and women differently. **Finance and Development**, v. 34, n. 1, p. 30-33, mar. 1997.

STOTSKY, Janet. Sesgos de género en los sistemas tributarios, In: PAZOS MORÁN, María (Dir.). **Política fiscal y género**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 41-62;

SUNDFELD, Carlos Ari. A ordem dos publicistas. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 1, jan./fev./mar. 2005, Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/carlos-ari-sundfeld/a-ordem-dos-publicistas>> Acesso em: 17 fev. 2018.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 70. v.2.

WORD INEQUALITY DATABASE. Top 1% national income share. [S. l.]: WORLD, 2018. Disponível em: [ttp://wid.world/world/#sptinc\\_p99p100\\_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/4.8255/30/curve/false/country](http://wid.world/world/#sptinc_p99p100_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/4.8255/30/curve/false/country)> Acesso em: 1 mar. 2018.

YOUNG, Claire F.L. (In) Visible inequalities: women, tax and poverty. **Ottawa Law Review**, v. 27, p. 99-127, 1995.