

“CASHBACK” TRIBUTÁRIO E DESIGUALDADE SOCIAL

MARIANA BAETA NEVES MATSUSHITA

Advogada. Professora do Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie- UPM - São Paulo/SP; Pós-Doc pela Universidade de Salamanca (Espanha); Doutora e Mestre pela PUC/SP; DEA - Diploma de Estudios Avanzados pela Universidade de Barcelona (Espanha); Posgrado en Derecho Tributario Internacional - Universidade de Barcelona (Espanha); MILE - Master in International Law and Economics - World Trade Institut - Bern Universität (Suíça).

INTRODUÇÃO

O direito tributário brasileiro é alvo de diversas críticas. A doutrina jurídica e a literatura econômica concordam que a estrutura fiscal do Brasil é inadequada para a construção de um ambiente economicamente saudável e efetivamente democrático¹⁻². Mais ainda: sabe-se que o sistema tributário brasileiro é regressivo, favorecendo a manutenção das desigualdades sociais.

Sobre a tentativa de romper o paradigma da regressividade, há uma vasta produção acadêmica que indica os mecanismos (i) causadores do fenômeno e (ii) as possíveis soluções, considerando a experiência internacional.

Entretanto, há escassa literatura sobre a intersecção entre direito tributário, raça e gênero. A ausência da análise do direito tributário e seus impactos no racismo e no machismo estruturais é sintoma de uma perspectiva fincada na neutralidade de gênero e racial e na branquitude: somente se vê racismo explicitamente, ignorando-se as formas veladas em que a estrutura jurídica e econômica perpetua as desigualdades raciais.

Em outras palavras, sob a ótica de uma ciência neutra e positiva, defende-se que a ciência do direito tributário não deve tocar em pontos polêmicos relacionados ao racismo. Afinal, as diferenças econômicas são geradas pela classe social dos indivíduos, tendo pouca relevância a questão racial e de gênero, certo?

Como se verá adiante, com fundamento na teoria do racismo estrutural e do direito antidiscriminatório, a questão racial e de gênero também impacta diretamente na manutenção das desigualdades econômicas: mulheres negras, via de regra, têm mais

¹ Sobre este ponto, ver: Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Aplicada (IPEA, 2020) sobre os “Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil”.

² No mesmo sentido: AFONSO, LUKIC e CASTRO (2022) apontam como causa da crise federativa a estrutura ultrapassada do ICMS.

dificuldades que brancos para conseguir um emprego, ainda que possuam a mesma formação acadêmica (IBGE, 2023).

Neste contexto, uma teoria do direito tributário que pretende incluir a legitimidade democrática no bojo de sua análise deve, necessariamente, enfrentar a questão racial e de gênero. É dizer, se as diferenças econômicas são causadas também pela raça e pelo gênero e se o direito tributário deve, tanto quanto possível, ser justo no tratamento das pessoas, a construção de uma teoria dogmática que insira o elemento racial e de gênero na análise jurídico-tributária é condição necessária para a legitimidade democrática do processo interpretativo.

Não basta não ser racista e machista, é premente construir uma teoria jurídico-tributária *antirracista* e *antimachista*, cujo escopo é combater o machismo e o racismo estrutural também através de instrumentos de política fiscal.

Este artigo, portanto, tem a finalidade de apontar subsídios epistemológicos para a formação de uma teoria do direito tributário antidiscriminatória.

Para tanto, no primeiro tópico, realizou-se uma análise sobre os problemas atuais do direito tributário brasileiro, indicando a existência de fenômenos que perpetuam as desigualdades raciais e de gênero no país. Na oportunidade, aponta-se que o sistema de tributação no Brasil é regressivo, posto que a maior parte de seus tributos incidem sobre o consumo, e é patrimonialista, porquanto permite que os governantes de ocasião transfigurem as regras jurídicas à sua vontade e sentimento particular. Todos estes desafios desaguam no aumento das desigualdades raciais e de gênero existentes.

No segundo tópico, busca-se construir, ainda que de forma incipiente, uma teoria do direito tributário antidiscriminatória, cuja fundamentação epistemológica está na teoria do racismo estrutural e do direito antidiscriminatório. Viu-se, no ponto, como as instituições jurídicas, fundadas numa pseudotecnicidade, obnubilam o racismo e o machismo a partir de manifestações pretensamente neutras. Entretanto, a despeito da suposta neutralidade, a ausência de mecanismos que combatam o racismo e o machismo acaba por perpetuar a estrutura da branquitude, colocando as mulheres negras em categoria de subcidadãos.

Por fim, no terceiro tópico, tentou-se indicar formas pelas quais o direito tributário deverá atuar no combate ao racismo. Apontou-se como instrumentos modernos e sofisticados que servem para combater desigualdade sociais podem ser aliados no combate ao racismo e ao machismo por meio do direito tributário, com especial atenção ao “cashback” tributário.

A conclusão, naturalmente, é a de que há uma emergente necessidade de construir uma teoria do direito tributário antidiscriminatório, cujo bojo da atuação seja pensar em instrumentos fiscais para o cumprimento dos objetivos da República brasileira, dentre os quais se encontra a promoção do bem de todos, sem qualquer distinção de gênero ou raça (conforme determina o artigo 3º, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

1. A REGRESSIVIDADE E OS PROBLEMAS ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1. Introdução ao tema

O atual sistema tributário brasileiro é (i) regressivo, pois concentra a maior parte de sua carga tributária sobre tributos indiretos, e (ii) patrimonialista, pois permite com que governos de ocasião alterem políticas fiscais de forma a promover os interesses do grupo dominante, fazendo com que o interesse público secundário se coloque à frente do interesse público primário.

Este tópico, portanto, visa a justamente expor estes problemas, correlacionando-os com a necessária conciliação entre tributação, democracia e combate ao racismo e ao machismo estrutural.

A construção de um direito tributário democrático passa, naturalmente, por identificar os principais gargalos do regime brasileiro de tributação. A existência de um sistema tributário que (i) privilegie os mais ricos (regressividade) e (ii) seja instrumento de dominação da classe dominante (patrimonialismo), leva a perpetuação da estrutura desigual que vigora atualmente.

1.2. Regressividade do sistema tributário brasileiro

Por regressividade queremos dizer a incidência de maior carga tributária sobre os mais pobres. É que, num sistema cuja tributação é focalizada no consumo, a parte superior da pirâmide econômica acaba tendo, proporcionalmente à renda e ao patrimônio, menor incidência tributária.

No Brasil, a regressividade é uma realidade posta. Como o presente trabalho tem natureza eminentemente jurídica, não será detalhada a forma pela qual a tributação no Brasil é regressiva, mas sim seus efeitos na construção de uma democracia fiscal. Entretanto, pelo rigor científico, serão necessárias algumas palavras acerca da

regressividade do sistema. É que, a despeito de ser uma premissa do trabalho, é fundamental demonstrar, ainda que sucintamente, alguns aspectos desta premissa.

Em que pese o sistema tributário brasileiro seja calcado na capacidade contributiva, ou seja, quanto maior a demonstração de riqueza, maior deverá (deveria) ser a carga tributária efetiva, de acordo com o Comunicado nº 22 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

o sistema tributário brasileiro faz exatamente o contrário – tributa mais os mais pobres. Os 10% mais pobres da população brasileira destinam 32,8% da sua – pouca – renda para o pagamento de tributos, enquanto que para os 10% mais ricos, o ônus estimado é de 22,7% da renda. Utilizando o salário mínimo como referência para classificar os níveis de renda, números ainda mais contundentes confirmam a regressividade da tributação no Brasil: famílias com renda de até dois salários-mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos; famílias com renda acima de 30 salários-mínimos, cerca de 26,3% (IPEA, 2009).

No mesmo Comunicado, o IPEA afirma que os contribuintes que ganharam até 2 (dois) salários-mínimos em 2008 tiveram que trabalhar 197 (cento e noventa e sete) dias para pagar tributos. Já os contribuintes que ganharam mais de 30 salários-mínimos no mesmo período tiveram que trabalhar apenas 106 (cento e seis) dias para pagar tributos. Confira-se (IPEA, 2009):

Tabela 01: Brasil - Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Assim, evidenciada a regressividade do sistema tributário brasileiro, passa-se a inferir as consequências que tal efeito pode gerar, do ponto de vista da democracia, na sociedade brasileira.

Em primeiro lugar, a regressividade gera aumento da desigualdade social. Afinal, os cidadãos que recebem menos assumem ônus tributário superior aos cidadãos com maior capacidade econômica.

Se um dado contribuinte adquire uma mercadoria, estarão embutidos no preço o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS. Se contrata um serviço, troca-se apenas o ICMS e IPI pelo

ISS. Ou seja, se um cidadão rico adquirir uma mercadoria a R\$ 100,00 (cem reais) terá a mesma carga tributária que um cidadão pobre que adquiriu idêntica mercadoria. Desta forma, é possível inferir que o sistema tributário brasileiro é regressivo, pois a seletividade em função da essencialidade pouco colabora para que a capacidade contributiva efetiva do consumidor seja auferida.

Sobre este ponto, Roque Antônio Carrazza faz a seguinte afirmação sobre o princípio da seletividade em razão da essencialidade:

Cumpra-se o *princípio da seletividade* comparando-se mercadorias e serviços. Nunca, evidentemente, discriminando contribuintes em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados por via de ICMS que os supérfluos ou suntuários.

Detrás destas assertivas está presente, em última análise, o *princípio da capacidade contributiva*, pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos. (CARRAZZA, 2020, p. 466)

Em relação a esta afirmação, a administração pública não consegue, de forma clara e eficiente, definir o que é essencial. Por anos se tributou energia elétrica com alíquotas superiores às utilizadas usualmente (chegando, em certos casos, ao dobro)³. Neste contexto, a seletividade não é instrumento hábil para se aferir capacidade contributiva efetiva, uma vez que ricos consomem produtos que são consumidos por pobres – todos, ricos e pobres, compram bens essenciais.

Mas, mais importante que a ausência de critérios relativos ao produto ou o serviço, nos parece fundamental refutar a ideia de que um instrumento visando o combate da regressiva que utilize balizas de gênero, classe social ou raça violaria o artigo 5º da CF/88. O texto constitucional brasileiro, naturalmente, inibe o *discrimen* negativo, isto é, a discriminação que gere efeitos negativos para certos grupos de cidadãos. Entretanto, a discriminação positiva, *i.e.*, aquela que promove maior equidade entre grupos de cidadãos, na ideia de tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais na medida da sua desigualdade, não viola o artigo 5º da CF/88. Tanto é assim que o STF, ao julgar a

³ O Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 7111, 7113, 7116, 7119 e 7122, que a energia elétrica não pode ser considerada bem supérfluo, de forma que a sua alíquota de ICMS não pode ser superior àquela usualmente adotada para tributação dos itens não especificamente previstos na legislação estadual. As ADIs foram ensejadas pela existência de alíquotas superiores a alíquota usual de ICMS em diversos entes da federação. Assim, para fins estritos de essencialidade, os Estados que tinham uma alíquota de ICMS superior à alíquota usual consideravam energia elétrica como um bem supérfluo.

constitucionalidade das cotas raciais em universidades públicas, fixou a seguinte tese (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 41):

É constitucional a reserva de 20% das vagas oferecidas nos concursos públicos para provimento de cargos efetivos e empregos públicos no âmbito da administração pública direta e indireta. É legítima a utilização, além da autodeclaração, de critérios subsidiários de heteroidentificação, desde que respeitada a dignidade da pessoa humana e garantidos o contraditório e a ampla defesa.

Em outras palavras, a seletividade em função da essencialidade não considera, atualmente, questões de raça e gênero. A deformação desta técnica para evitar a regressividade é tamanha que produtos essenciais para a saúde menstrual, por exemplo, não recebem tratamento diferenciado em razão da seletividade. Considerando a disparidade de condições econômicas entre mulheres brancas e mulheres negras, a questão da pobreza menstrual ganha contornos de combate ao racismo. Sobre o tema, a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo publicou, somente em 2021, o Decreto Legislativo nº 2.512/2021, que isentou de ICMS as aquisições por órgãos da Administração Pública de “absorventes íntimos femininos, internos e externos, tampões higiênicos, coletores e discos menstruais, calcinhas absorventes e panos absorventes íntimos, NCM 9619.00.00”, conforme prevê o Convênio CONFAZ nº 187/2021.

Ou seja, até 2021, a Administração Pública pagava (o ICMS está embutido no preço) 18% a 25% dos valores dos absorventes, adquiridos para a realização de políticas públicas de combate à pobreza menstrual, a título de ICMS. A interpretação era de que absorventes não eram essenciais para a população em geral.

Se as mulheres negras têm menor participação no mercado de trabalho, maior taxa de desemprego e estão, usualmente, em condições de informalidade (FEIJÓ, 2022), a incidência de ICMS sobre absorventes tende a agravar ainda mais as condições paupérrimas deste grupo marginalizado.

Em relação a discriminações negativas, ainda, Denise ABADE e Katharina MILLER (2023) apontam que o gênero é considerado como fator extralegal na construção da legalidade concreta, de forma negativa. Já em relação à utilização de discriminações positivas como forma de reduzir desigualdades sociais por meio do direito tributário, destaca-se a redução de tributos incidentes sobre pessoas com deficiência, como a política de isenção de IPVA praticada pelo Estado de São Paulo e que, recentemente, passou por uma tentativa de reformulação (BAETA NEVES & ABADE, 2022).

Enquanto o regime tributário brasileiro permanecer inerte frente à existência, na nossa sociedade, de preconceitos estruturais (como o racismo e o machismo estrutural), será inviável falar num direito tributário democrático, na exata medida em que a tributação refletirá a estrutura de poder preconceituosa que permeia a sociedade. Neste aspecto, é absolutamente necessário fixar a ideia de que:

o racismo é uma decorrência da própria estrutura social, ou seja, do modo “normal” com que se constituem as relações políticas, econômicas, jurídicas e até familiares, não sendo uma patologia social e nem um desarranjo institucional. O racismo é estrutural. Comportamentos individuais e processos institucionais são derivados de uma sociedade cujo racismo é regra e não exceção. O racismo é parte de um processo social que ocorre “pelas costas dos indivíduos e lhes parece legado pela tradição”. Nesse caso, além de medidas que coíbam o racismo individual e institucionalmente, torna-se imperativo refletir sobre mudanças profundas nas relações sociais, políticas e econômicas. (ALMEIDA, 2019, p. 33).

A ideia de racismo estrutural parte da premissa de que as Instituições não criam o racismo, nem têm natureza racista, mas reproduzem o racismo presente na sociedade (ALMEIDA, 2019, p. 31). A profundidade da ideia acima consiste no seguinte: uma Instituição não tem no seu escopo de atuação a segregação racial, entretanto, por conta da diferença de condições e da própria diferença de subjetividade existente entre raças, aquela instituição replica o racismo porquanto é composta por pessoas pertencentes à branquitude e envoltas numa ideologia racializada (MOREIRA, 2019b, p. 40). Tratando especificamente sobre o direito tributário, pode-se inferir que a natureza axiológica deste ramo do direito não é racista; entretanto, uma vez que seus mecanismos de calibragem (p.ex., seletividade em função da essencialidade) não consideram as diferenças entre negros e brancos, dando tratamento igualitário a ambas as raças, ocorre uma reprodução do racismo estrutural.

A despeito de termos tratado do ICMS, a regressividade é comum a todos os tributos que incidem sobre o consumo (IPI, PIS/COFINS e ISS). Em relação especificamente ao IPI, o mesmo mecanismo de calibragem (seletividade em função da essencialidade) é utilizado para tentar diminuir a regressividade. Em relação ao ISS e PIS/COFINS, sequer há uma tentativa de diminuir este fenômeno: para o ISS, a variação de alíquota para cada serviço é exclusivamente determinada pelo município competente (dentro dos limites mínimos e máximos), sem qualquer critério; para o PIS/COFINS, as alíquotas alteram de acordo com o regime jurídico aplicável (cumulativo, não-

cumulativo, monofásico etc.), sendo, na maioria dos casos, irrelevante a natureza do serviço ou da mercadoria geradora de receita.

Portanto, considerando que a maior parte da tributação no Brasil é sobre o consumo, conclui-se que a regressividade é um fenômeno que contribui para a perpetuação das desigualdades raciais e de outras mazelas que impedem a implementação de uma democracia fiscal. Os mecanismos existentes atualmente para combater este efeito não fazem frente às novas realidades. É dizer, a existência de uma desigualdade calcada em critérios de raça, gênero e classe social é aprimorada pela regressividade e não pode ser combatida mediante instrumentos normativos que ignorem estes recortes. Um direito tributário democrático, como se verá adiante, passa necessariamente pela identificação destes recortes e pela construção de mecanismos normativos hábeis a sanar tais vícios do ordenamento jurídico brasileiro.

1.3. Direito tributário patrimonialista

De acordo com Raymundo FAORO (2012, p. 819), a formação histórica e política brasileira desaguou num modelo de Estado patrimonialista. O patrimonialismo pode ser sintetizado como a instrumentalização da máquina pública para a conquista de privilégios particulares. Mais especificamente, “Montesquieu, sob a visão de um contraste teorizado e idealizado, exprimiu bem a peculiaridade da ordem patrimonialista. Todos os Estados têm igual objeto: manter sua integridade; mas, sob esse escopo geral, há outros de natureza particular”. No direito público, esta definição de patrimonialismo foi insculpida na acepção de “interesse público secundário”:

É que, além de subjetivar estes interesses, o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito. Similares, mas não iguais. Isto porque a generalidade de tais sujeitos pode defender estes interesses individuais, ao passo que o Estado, concebido que é para realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles. (BANDEIRA DE MELLO, 2007, p. 62-63)

Inferre-se das duas passagens acima – a primeira, oriunda da ciência política e a segunda do direito administrativo – que: (i) o Estado brasileiro tem caráter patrimonialista, posto que por de trás das Instituições, há e sempre houve uma forte presença particular; e (ii) a despeito deste patrimonialismo, o interesse público secundário (interesse particular do Estado, que, via de regra, representará o interesse do particular que se encontra em cargo estatal) só pode ser buscado quando coincidir com o interesse público *stricto sensu*.

Tomando em conta que a grande parte dos governos brasileiros jamais colocou o racismo no centro dos debates públicos, é possível concluir que as políticas tributárias sempre perpetuaram a estrutura racista da sociedade brasileira.

Assim, a construção do fenômeno jurídico através de agentes fiscais é, naturalmente, matizada pelo pensamento branco dominante na sociedade brasileira. Sobre o ponto, convém lembrar, a título exemplificativo, que a interpretação jurídica dos agentes fiscais municipais acerca da imunidade de templos de qualquer natureza (alínea “b”, inciso VI, artigo 150, da CF/88). Ora, apegados a uma noção privada dos institutos públicos disponíveis, agentes fiscais importam seus preconceitos para o direito tributário e, por meio da introdução de normas individuais e concretas, transfiguram a legalidade tributária para inserir questões racistas como critérios jurídicos.

É sabido que a interpretação sobre normas de imunidade tributária deve, diante de seu caráter teleológico, ser ampla, com vistas sempre a alcançar o objetivo previsto pelo constituinte. É dizer, ao contrário do que ocorre nos casos de isenção (*ex vi* do artigo 111 do Código Tributário Nacional), as normas imunizantes devem ser cotejadas com a finalidade tutelar de direitos fundamentais. Sobre a imunidade de templos de qualquer culto, a doutrina tende a ser defensora da ideia de amplitude semântica do termo “culto” (CARVALHO, 2018, p. 388; CARRAZZA, 2001, p. 619; SCHOUERI, 2018, p. 465-466).

Não obstante a sedimentação de interpretação garantidora da liberdade religiosa, ainda existem tentativas de retirar os terreiros de umbanda e candomblé do seio da aceção de “templos de qualquer culto”. A título exemplificativo, toma-se o caso do Município de Vitória da Conquista, na Bahia, que somente em 2022 editou lei que veda a cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre os terreiros de umbanda (BERGAMO, 2022). No mesmo sentido, em 2022 o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo julgou apelação interposta pelo Município de Santos que desconsiderou a imunidade tributária de um Centro de Umbanda, sob o fundamento de que “a autora não

faz jus à imunidade tributária, tendo em vista que não comprovou que utiliza o imóvel tributado em suas atividades essenciais, inexistindo informação no cadastro do município que a propriedade era utilizada como templo de qualquer culto desde 2017”⁴.

A argumentação ventilada pelas Administrações Municipais acima (Vitória da Conquista e Santos) consiste numa tentativa de desvirtuar a extensão da imunidade religiosa às religiões de matriz africana: por meio de argumentos supostamente técnicos, permitindo-se a cobrança de IPTU sobre o terreno utilizado para as práticas religiosas.

Os fundamentos jurídicos sempre terão natureza técnica. Mais ainda: os agentes públicos sequer possuem ânimo racista. Apenas estão embrenhados numa sociedade cujo racismo é a regra.

Assim, para deslegitimar a luta e a fé das religiões de matriz africana e cobrar IPTU, as municipalidades apontam argumentos técnicos que, em outras situações – no caso de religiões tradicionalmente brancas –, não são utilizados (BAETA NEVES, 2022).

Logo, o patrimonialismo fiscal vai além da mera tentativa de cobrar tributos sobre valores indevidos em razão de interesse particular do agente. Na verdade, esta prática tão bem estruturada no Brasil implica também a ideia de perpetuação do racismo estrutural, na medida em que permite a inserção de opiniões pessoais dos governantes e dos agentes fiscais na legalidade concreta. Se o racismo é a regra, ainda que indiretamente, ele também é inserido no direito tributário. O exemplo da tentativa de impedir o acesso de religiões de matriz africana aos benefícios da imunidade tributária demonstra a perversidade deste patrimonialismo fiscal.

2. RACISMO E INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

De acordo com Adilson José MOREIRA (2020, p. 280), pensar numa interpretação jurídica emancipatória evoca a necessidade de atribuir à exegese do direito mais do que a mera racionalidade na incidência de normas ao caso concreto. É dizer, o agente interpretativo deve ter em mente, sempre que possível, os objetivos constitucionais emancipatórios, cuja busca permanente é dever de todos, nos termos da CF/88.

Neste ponto, o autor afirma:

A análise das relações racionais entre meios adequados e finalidades legítimas não perde a importância, mas certamente deve ser feita ao lado da consideração dos objetivos políticos estabelecidos no nosso texto constitucional. Pensamos que o compromisso constitucional com

⁴Conforme Apelação Cível nº 1005851-97.2022.8.26.0562; Relator: Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Santos - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/11/2022; Data de Registro: 03/11/2022.

a eliminação da marginalização social requer que a interpretação jurídica também observe esse propósito, razão pela qual seu exercício deve ser feito a partir de um contexto mais amplo relacionado com os ideais emancipatórios presentes na Constituição Brasileira. (MOREIRA, 2020, p. 280).

Ora, o Sistema Constitucional Tributário deve ser analisado conjuntamente com todas as normas da CF/88. Naturalmente, não se deve ignorar as regras constitucionais que constroem e balizam a cobrança de tributos pelo Estado. Entretanto, a interpretação do ordenamento tributário não deve se esgotar no livro específico do texto constitucional sobre o tema: é necessário cotejar os objetivos fundamentais da república e os direitos fundamentais para formular uma interpretação que se coadune com a integralidade do espírito constitucional. Sobre a questão, convém retomar a ideia de interpretação como concretização, defendida por Konrad Hesse (1998, p. 61). Para o autor alemão, a interpretação constitucional deve concretizar os comandos constitucionais que imputam objetivos e garantem direitos fundamentais (HESSE, 1998, p. 61).

No ponto, a hermenêutica deve servir de instrumento ao cumprimento dos mandamentos constitucionais.

Observa-se, de pronto, uma concordância teórica, ainda que com bases epistemológicas distintas, da teoria do direito antidiscriminatório de Adilson José Moreira e da interpretação constitucional clássica, exemplificada na figura de Konrad Hesse.

Se a CF/88 colocou como objetivo a construção de uma sociedade livre, solidária e justa (inciso I do artigo 3º da CF/88), a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso II do artigo 3º da CF/88), com a promoção do bem de todos, sem qualquer preconceito de origem, raça, sexo, idade, cor ou outra discriminação negativa (inciso III do artigo 3º da CF/88), é dever do intérprete do texto constitucional inserir estes comandos no manejo da legislação para a realização da subsunção da norma ao fato jurídico.

Se tomamos como premissa a existência de uma sociedade racista, cuja mentalidade estruturada na branquitude permite a discriminação direta e indireta de negros, é fato que as regras constitucionais garantidoras de direitos fundamentais devem ser revisitadas sob esta ótica. Em outras palavras, para se garantir uma sociedade justa, livre de preconceitos e para reduzir desigualdades sociais, o hermeneuta deve enxergar a incidência tributária dentro do contexto racial inerente à sociedade brasileira e, a partir da verificação da importação de elementos preconceituosos na estrutura jurídico-tributária, garantir que a interpretação do direito tributário seja antirracista.

É dizer, para ser efetivamente democrática, a interpretação do direito tributário deve ir além da ideia de expurgar o racismo: deve, sobretudo, ser *antirracista*, incluindo o elemento da raça na análise jurídica sobre temas fundamentais. Um direito tributário orientado para a construção de uma democracia fiscal deve buscar combater as desigualdades sociais, sobretudo o racismo estrutural, o machismo, o classicismo, a homofobia, dentre outros.

Somente com a criação de mecanismos de calibragem eficientes é que um direito tributário democrático poderá se propor a tal papel. A importação da teoria da argumentação antirracista ao direito tributário é etapa fundamental para a construção de um ambiente fiscal efetivamente democrático.

Poder-se-ia objetar tal perspectiva sob o fundamento de que o direito tributário é alheio ao debate racial, porquanto trata-se de ramo do direito estritamente formal, rigorosamente a par de discussões de política racial. Estas objeções podem ser refutadas pela inexistência de neutralidade racial: o racismo estrutural é imanente a todas as estruturas jurídicas formais, razão pela qual mesmo um ramo supostamente neutro está permeado de diversas formas de desigualdade racial. Sobre a questão, adverte Adilson José Moreira:

A defesa da neutralidade racial parece algo muito razoável para inúmeros juristas brancos, mas a vasta maioria das pessoas negras a compreende como mais uma estratégia para a manutenção de uma ordem social baseada na hegemonia branca. Mas eu não quero partir do pressuposto de que seus defensores atuam apenas de forma estratégica; afirmar isso seria perder a oportunidade de analisarmos a relevância da raça na experiência cotidiana e na percepção da realidade dos indivíduos. Muitos autores apontam que o pertencimento à raça branca insere a pessoa dentro de um sistema hierárquico e também dentro de uma perspectiva cognitiva particular. Muitos juristas brancos não conseguem entender a relevância da consciência racial porque a raça não aparece como um elemento central de suas identidades. Pessoas brancas não são confrontadas com o problema da classificação racial e como o tratamento recebido a partir da sua classificação como um outro absoluto. É claro que elas estão cientes de que não recebem o mesmo tratamento destinado a pessoas negras, mas muitas rapidamente apontam a classe social como origem desse problema. Elas olham para as pessoas brancas pobres e pensam que a classe social é a única coisa que as separa; a raça não entra dentro dessa lógica porque ela não aparece como algo significativo para elas. (MOREIRA, 2019a, p. 187-188).

Ora, o cerne da discussão sobre justiça tributária gira em torno da noção de classe social. As soluções postas para a regressividade, o patrimonialismo e a transparência fiscal buscam, nos moldes atuais, mitigar as desigualdades sociais entre ricos e pobres.

Entretanto, é fundamental construir soluções também visando o combate ao racismo estrutural da sociedade brasileira. Como aponta Sílvio Almeida, a experiência jurídica nacional introduziu no seio da sociedade uma noção velada e indireta de racismo, mas que produz perplexidade ao verificarmos que se trata de uma verdadeira máquina de reprodução de estigmas baseados na raça, ainda que de forma velada:

Particularmente no campo do direito, o antirracismo assumiu tanto a forma de militância jurídica nos tribunais a fim de garantir a cidadania aos grupos minoritários, como também a de produção intelectual, cujo objetivo foi forjar teorias que questionassem o racismo inscrito nas doutrinas e na metodologia de ensino do direito. Há vários exemplos de como as contradições do sistema jurídico foram utilizadas de forma estratégica, não apenas pelos juristas, mas também pelas pessoas que foram e ainda são sistematicamente prejudicadas pelo sistema. A história nos mostra como explorados e oprimidos estabeleceram modos de vida, estratégias de sobrevivência e de resistência utilizando-se das ferramentas do direito. No Brasil, Luiz Gama foi o grande exemplo desta luta antissistêmica, pois sabia que o direito era uma ferramenta dos senhores, a qual é preciso saber manejar para, no momento oportuno, voltá-la contra o próprio senhor. É importante reiterar que Luiz Gama não partilhava da ilusão de que o direito era o reino da salvação; era apenas uma das armas que, na luta pela liberdade, poderiam e deveriam ser utilizadas contra os senhores. (ALMEIDA, 2019, p. 91-92).

Vale dizer, não se nega a natureza positiva do direito, isto é, não se quer incorporar ao fenômeno da interpretação jurídica elementos metajurídicos. Tal expediente, a despeito de deslegitimar uma interpretação científica, levaria toda a doutrina e a jurisprudência ao caos, tendo em vista a potencialidade de destruição das bases epistemológicas do direito.

Mas, como apontado por Selznick e Nonet (2010), o direito contemporâneo é orientado para a solução de problemas, de forma que a segurança jurídica calcada na análise estritamente positiva da norma foi relegada a um papel subsidiário. Como se observa dos novos dogmas jurídicos, da importância do Judiciário na política, e do envolvimento da população nas decisões envolvendo temas importantes, o direito se transformou em importante instrumento de mudança social.

Importante ressaltar, entretanto, que a raça não é elemento metajurídico: quando o inciso III do artigo 3º da CF/88 inclui como objetivo da República a promoção do bem de todos, sem preconceitos de raça, dentre outros, insere na hermenêutica do direito o critério da raça como decisivo para a busca do bem geral da população. É dizer, o cumprimento do objetivo do dispositivo supracitado somente poderá ser alcançado se houver garantia de bem de todas as raças.

Logo, uma teoria do direito tributário que pretende incorporar a legitimidade democrática no bojo da análise deve, necessariamente, (i) apontar como a tributação perpetua o racismo estrutural – conforme evidenciado no primeiro tópico –, (ii) construir uma teoria jurídica antirracista – o que se pretendeu neste tópico – capaz de (iii) indicar quais os caminhos possíveis para o combate ao racismo por meio do direito tributário.

3. FORMAS CONCRETAS DE COMBATER A DESIGUALDADE RACIAL POR MEIO DO DIREITO TRIBUTÁRIO – “CASHBACK” TRIBUTÁRIO

Na experiência recente brasileira, a devolução personalizada de imposto, tal como elaborada no Estado do Rio Grande do Sul, demonstrou ser instrumento interessante para tanto. A devolução personalizada de tributo, também conhecida como “cashback”, tem sido uma política pública cada vez mais discutida no Brasil como forma de combater as desigualdades sociais e garantir o princípio da capacidade contributiva. Essa iniciativa visa restituir parte dos impostos pagos pelos cidadãos de acordo com o seu perfil socioeconômico, ou seja, aqueles que possuem menor renda teriam uma devolução maior do que os de maior renda.

O termo “cashback” é uma forma informal para representar a devolução/isenção personalizada de tributos. A devolução/isenção personalizada é um instrumento para combater a regressividade da tributação sobre o consumo: o Estado devolve parte dos tributos arrecadados em cima do consumo dos contribuintes que se encaixam nos requisitos previamente delimitados. Na devolução personalizada, o combate à regressividade não se dá com foco na mercadoria ou no serviço, mas sim na pessoa que adquire a mercadoria ou toma o serviço. O foco deste instrumento é a capacidade econômica e a condição social do consumidor final do produto: a mercadoria consumida é pouco relevante para a determinação da devolução ou não. Basta que o consumidor final do produto se encaixe nos requisitos previstos na legislação para fazer jus à devolução.

A ideia do “cashback” é impedir que ricos tenham acesso aos benefícios fiscais pensados para diminuir a desigualdade social. Quando utilizamos apenas a seletividade em função da essencialidade, os ricos pagam a mesma carga tributária que os pobres nos produtos considerados essenciais. Esta medida faz com que as desigualdades sociais e econômicas não sejam devidamente combatidas pelo direito tributário.

Mais ainda: na seletividade, é impossível aferir a capacidade contributiva de cada consumidor final (contribuinte de fato) nem verificar questões relacionadas a gênero e raça.

Num “cashback” efetivamente justo, os requisitos para a devolução do imposto devem levar em consideração questões econômicas, sociais, de gênero e raça. Assim, a criação de um “cashback” tributário poderá servir de instrumento para a calibragem das desigualdades brasileiras. Ao elencar critérios socioeconômicos, de raça e de gênero, o “cashback” tributário funcionaria como mecanismo de distribuição de renda e impediria que aqueles ou aquelas com condições financeiras avantajadas e privilégios usufríssem de benefícios destinados precipuamente à população mais desfavorecida.

As propostas de reforma tributária inserem o “cashback” como mecanismo de combate à regressividade. Entretanto, não há qualquer indicação dos critérios que deverão ser utilizados para determinar quais consumidores finais serão elegíveis para a proposta.

Na nossa visão, além do aspecto socioeconômico, deverá haver também recortes de raça e de gênero: mulheres negras devem ser devidamente enquadradas nos requisitos para o recebimento dos tributos devolvidos. Mulheres negras que se encontrem em situação socioeconômica combatida devem receber o valor dos tributos devolvidos em primeiro lugar, antes dos demais grupos.

De acordo com levantamento feito pelo IPEA em 2009, a mulher negra tinha uma renda per capita de cerca de 30,9% do homem branco, fato que evidencia a desigualdade econômica quando feito o recorte de raça e gênero.

Ou seja, mulheres negras estão no grupo que tem a menor renda per capita no Brasil. Naturalmente, o “cashback” baseado apenas em critérios socioeconômicos abarcaria parte deste grupo. O recorte de raça e de gênero deve servir, entretanto, como forma simbólica para resguardar direitos fundamentais das mulheres negras.

A aferição de critérios puramente econômicos poderá criar distorções. Se uma mulher negra passar a ganhar mais e sair da faixa de devolução, poderá ser excluída do programa, de forma que o aumento de salário poderá sequer valer a pena.

Como visto, a construção de um direito tributário antirracista e antimachista deve ser encarada como uma posição teórica calcada no desenvolvimento de argumentos a favor de direitos de mulheres negras colocadas à margem da sociedade. Portanto, o feminismo negro deve servir de instrumento para a construção de mecanismos tributários aptos a diminuir a desigualdade racial e de gênero no Brasil.

Assim, o “cashback” consiste num forte mecanismo de construir um direito tributário antirracista e antimachista. A ideia de devolver os tributos incidentes sobre as aquisições de produtos e serviços de mulheres negras evidencia como a tributação pode

servir de instrumento de aprimoramento de direitos fundamentais e objetivos da República.

Como aponta Sílvio Almeida, o conceito de raça não é estático:

Seu sentido está inevitavelmente atrelado às circunstâncias históricas em que é utilizado. Por trás da raça sempre há contingência, conflito, poder e decisão, de tal sorte que se trata de um conceito relacional e histórico. Assim, a história da raça ou das raças é a história da constituição política e econômica das sociedades contemporâneas. (ALMEIDA, 2019, p. 18)

O mesmo autor aduz que a sociedade brasileira é estruturalmente racista, pois

Em uma sociedade em que o racismo está presente na vida cotidiana, as instituições que não tratarem de maneira ativa e como um problema a desigualdade racial irão facilmente reproduzir as práticas racistas já tidas como “normais” em toda a sociedade. É o que geralmente acontece nos governos, empresas e escolas em que não há espaços ou mecanismos institucionais para tratar de conflitos raciais e sexuais. (ALMEIDA, 2019, p. 32)

A sociedade brasileira é estruturalmente racista, tendo em vista que as instituições que a compõe não possuem práticas efetivas de combate ao racismo, reproduzindo as discriminações raciais na sua organização. Somente é possível combater o racismo através de mecanismos efetivos para a diminuição das desigualdades de raça. Assim, somente se pode combater o racismo estrutural por meio de condutas efetivas antirracistas:

É dever de uma instituição que realmente se preocupe com a questão racial investir na adoção de políticas internas que visem:

- a) promover a igualdade e a diversidade em suas relações internas e com o público externo – por exemplo, na publicidade;
- b) remover obstáculos para a ascensão de minorias em posições de direção e de prestígio na instituição;
- c) manter espaços permanentes para debates e eventual revisão de práticas institucionais;
- d) promover o acolhimento e possível composição de conflitos raciais e de gênero. (ALMEIDA, 2019, p. 32).

Os apontamentos sobre raça servem igualmente para as relações de gênero. Como a devolução personalizada de tributos se preocupa com a pessoa que arca com o ônus financeiro da incidência tributária e não com o produto consumido, há um enfrentamento direto das desigualdades sociais. Em suma, o “cashback” atua como mecanismo de calibragem da justiça tributária e representa um importante mecanismo que pode ser utilizado por uma perspectiva feminista e antirracista para diminuição das desigualdades na sociedade. O mecanismo, como visto, atua no combate à regressividade de forma efetiva, considerando o consumidor final (contribuinte de fato). Foi com esse espírito que

o texto da PEC 45 divulgado na manhã do dia 06 de julho de 2023 tinha o seguinte dispositivo:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

(...)

VIII – hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, gênero ou raça;

Entretanto, a versão final do texto da reforma retirou o “cashback” com base em gênero e raça. Como visto, a medida serviria para construir um direito tributário efetivamente antirracista e antimachista, posto que instituíria uma verdadeira ferramenta de promoção da igualdade. Na nossa visão, a proposta de um “cashback” pautado em gênero e raça tornaria a tributação no consumo brasileira muito mais justa. A devolução parte ou a totalidade dos tributos incidentes sobre os bens e serviços consumidos por mulheres negras é claramente um mecanismo efetivo para a construção de um direito tributário antirracista e antimachista. Nos termos propostos pela reforma tributária, a ideia seria exatamente considerar mulheres negras como beneficiárias principais do “cashback”. Entretanto, a ideia não avançou e somente marcadores socioeconômicos foram elegidos como critérios para determinação da devolução. Apesar da importância destes marcadores, a questão de gênero e raça também deveria ser levada em consideração, sobretudo em função dos fatos expostos acima.

A ideia por trás do “cashback” é justamente tornar mais justa a distribuição da carga tributária, que muitas vezes recai sobre os mais pobres de forma desproporcional. Isso ocorre porque, apesar de pagarem menos impostos em termos absolutos, a parcela da renda que é destinada ao pagamento de tributos é maior para os mais pobres do que para os mais ricos. Com a devolução personalizada de tributos, é possível corrigir essa distorção e promover a redistribuição de renda. Isso porque os recursos devolvidos podem ser utilizados pelos cidadãos para o consumo de bens e serviços, o que estimula a economia e gera empregos.

Além disso, o “cashback” também incentiva a formalização da economia e a redução da sonegação fiscal, já que os cidadãos passam a exigir notas fiscais e comprovantes de pagamento para poderem participar do programa. Dessa forma, a devolução de tributos acaba funcionando como um incentivo à cidadania fiscal, o que

contribui para o fortalecimento da democracia e da transparência nas relações entre Estado e sociedade.

Apesar de seus benefícios, é importante ressaltar que a devolução personalizada de tributos não é uma medida que pode ser implementada isoladamente. É necessário que ela seja acompanhada por outras políticas públicas que visem à promoção da justiça social e da igualdade de oportunidades, como investimentos em educação, saúde e segurança pública, por exemplo.

Vale destacar que a devolução personalizada de tributos já é uma realidade em alguns países, como a Suécia e a Finlândia, onde o programa tem sido bastante bem-sucedido na redução das desigualdades sociais. No Brasil, a discussão em torno do tema ainda está em fase inicial, mas é uma medida que merece ser considerada como forma de tornar o sistema tributário mais justo e eficiente.

Como evidenciado no tópico dois, a hermenêutica negra é condição necessária para a construção de um ambiente democrático e para o cumprimento dos objetivos da República previstos no artigo 3º da CF/88.

Somente a partir destas considerações é que podemos falar em uma sociedade materialmente justa. Se o direito tributário continuar a importar os estigmas de raça sem qualquer controle interpretativo ou argumentativo, o resultado será de perpetuação destes estigmas através da tributação.

Conclusão

Este artigo pretendeu lançar as bases para a construção de uma teoria do direito tributário antirracista e antimachista sem, entretanto, esgotar o tema. Como foi evidenciado, as discussões entre as intersecções envolvendo raça e tributação são extremamente escassas no Brasil.

Há, portanto, uma necessidade fundamental de se levantar a hipótese de inclusão da raça na análise jurídico-tributária, como forma de combater o racismo. Em outras palavras, deve-se militar a favor de um direito tributário antirracista e não meramente alheio às discussões de raça.

Somente é possível falar em direito tributário democrático, isto é, com legitimidade democrática para arrecadar tributos aos cofres públicos, se a legislação, a doutrina e a jurisprudência oferecem mecanismos aptos a diminuir as desigualdades existentes entre brancos e negros. É tempo de superar a noção de que a desigualdade econômica é ocasionada apenas pelas condições sociais.

Combater as mazelas do direito tributário (regressividade, patrimonialismo e ausência de transparência) consiste em combater, ao fim e ao cabo, o racismo perpetrado pela estrutura tributária atual. A construção de um direito tributário calcado nestas bases passa, necessariamente, pela elaboração de políticas públicas voltadas ao combate das desigualdades sociais, raciais e de gênero. O “cashback” é, sem dúvidas, um instrumento efetivo e relevantíssimo para alcançar os objetivos da República.

REFERÊNCIAS

ABADE, D. ., & MILLER, K. . (2023). A influência do gênero nas decisões judiciais sobre corrupção como um fator extralegal de perpetuação de estereótipos: uma análise comparativa dos sistemas de justiça do Brasil, Espanha e Alemanha. *Revista Científica Do CPJM*, 2 (Especial), 40–78. Recuperado de <https://rcpjm.emnuvens.com.br/revista/article/view/172>

AFONSO, José Roberto R. LUKIC, Melina Rocha. CASTRO, Kleber Pacheco. ICMS: crise federativa e obsolescência. In *REVISTA DIREITO GV | SÃO PAULO | V. 14 N. 3 | 986-1018 | SET-DEZ 2018*. Ainda: MACEDO, Alberto. *Como Desatar o Nó dos Tributos no Brasil?*. 2. ed. São Paulo: 2022.

ALMEIDA, Sílvio. **Racismo Estrutural**. 1. ed. São Paulo: Pólen, 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BERGAMO, Mônica. Decisão reconhece imunidade tributária de terreiros em cidade baiana. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 2022, dia 21 de janeiro. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/monicabergamo/2022/01/decisao-reconhece-imunidade-tributaria-de-terreiros-em-cidade-baiana.shtml>. Acesso em 13 de junho de 2023.

Medida, oficializada em decreto municipal, foi comemorada por religiões de matriz af
CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Azul, 2012.

FEIJÓ, Janaína. A participação das mulheres negras no mercado de trabalho. **Blog do IBRE-FGV**, 26 de julho de 2022. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/participacao-das-mulheres-negras-no-mercado-de-trabalho>. Acesso em 13 de junho de 2023.

HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Tradução de Luís Afonso Heck. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estudos e Pesquisas – Informação Demográfica e Socioeconômica n.41. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101681_informativo.pdf. Acesso em 11 de junho de 2023.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Receita Pública. Quem paga e como se gasta no Brasil. Comunicado da Presidência n. 22, 30 jun.2009.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. São Paulo: IPEA, 2020. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/conjuntura/cc48_nt_tributacao_do_consumo.pdf

JUSTEN FILHO, Marçal. (2018). Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. Revista De Direito Administrativo, 13–41. <https://doi.org/10.12660/rda.v0.2018.77648>

BAETA NEVES, Mariana Barboza; ABADE, Denise Neves. Proteção de Direitos da Pessoa com Deficiência e a Proibição do Retrocesso Tributário. Revista Jurídica-Ucurituba, v. 3, p. 728-754, 2022.

BAETA NEVES, Mariana Barboza. Comunicação Jurídica e Princípios Constitucionais Tributários. In: XIX Congresso Nacional de Estudos Tributários: as conquistas comunicacionais no Direito Tributário atual, 2022, São Paulo. XIX Congresso Nacional de Estudos Tributários: as conquistas comunicacionais no Direito Tributário atual. São Paulo: Noeses, 2022. p. 1167.

MOREIRA, Adilson José. **Pensando como um negro – ensaio de hermenêutica jurídica**. 1. ed. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019a.

_____. **Racismo Recreativo**. 1. ed. São Paulo: Pólen, 2019b.

_____. **Tratado de Direito Antidiscriminatório**. 1. ed. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

NONET, Philippe. SELNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. 1. ed. Tradução de Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Revan, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade – Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. Os 100 textos do Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. 1. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.