

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

FACULDADE DE DIREITO

Thiago Álvares Feital

**O DIREITO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DOS OLHOS DOS “DESPOSSUÍDOS”:**

Por uma crítica dos fundamentos morais da ideia de contribuinte na teoria do Direito Tributário

Belo Horizonte

2017

Thiago Álvares Feital

**O DIREITO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DOS OLHOS DOS “DESPOSSUÍDOS”:**

Por uma crítica dos fundamentos morais da ideia de contribuinte na teoria do Direito Tributário

Dissertação apresentada pelo bacharel em Direito THIAGO ÁLVARES FEITAL ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito e Justiça

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Misabel de Abreu Machado Derzi

Belo Horizonte

2017

---

F311d Feital, Thiago Álvares  
O Direito Tributário através dos olhos dos despossuídos:  
por uma crítica dos fundamentos morais da ideia de contribuinte na  
teoria do Direito Tributário / Thiago Álvares Feital – 2017.

Orientadora: Misabel de Abreu Machado Derzi.  
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas  
Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses 2. Impostos – Brasil – Teses  
3. Exclusão social – Teses I.Título

CDU<sub>(1976)</sub> 336.2(81)

---

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário Junio Martins Lourenço CRB 6/3167

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

A dissertação intitulada “O Direito Tributário através dos olhos dos ‘despossuídos’:  
Por uma crítica dos fundamentos morais da ideia de contribuinte na teoria do Direito  
Tributário”, de autoria de Thiago Álvares Feital, foi considerada  
\_\_\_\_\_ pela banca examinadora constituída pelos seguintes  
professores:

---

**Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi**  
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais — *Orientadora*)

---

**Professor Doutor Onofre Alves Batista Júnior**  
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais)

---

**Professor Doutor Marcelo Maciel Ramos**  
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais)

---

**Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi**  
(Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais)

---

**Professor Doutor Thomas da Rosa de Bustamante**  
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais — *Suplente*)

---

**Professor Doutor Raphael Frattari Bonito**  
(Faculdade de Direito da Universidade FUMEC — *Suplente*)

Belo Horizonte, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2017.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço à Universidade Federal de Minas Gerais, verdadeira *alma mater*, que me possibilitou descobrir o sentido da formação acadêmica, propiciando-me inestimável crescimento pessoal, ético e profissional. Agradeço à Faculdade de Direito pelos momentos de aprendizagem dentro e fora da sala de aula, especialmente na figura dos professores André Mendes Moreira, Andityas Soares de Moura Costa Matos, Monica Sette Lopes, Thomas da Rosa de Bustamante e Giordano Bruno Soares Roberto, pelas discussões instigantes e pelo rico aprendizado proporcionado com tanta generosidade.

À Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, sem a qual os estudos em Direito Tributário certamente perderiam muito de sua sofisticação e vigor, devo agradecer especialmente pela orientação zelosa e pela disponibilidade. Agradeço também pela oportunidade de descobrir os prazeres e angústias da docência, carreira pela qual me apaixonei durante a realização de estágio sob sua orientação.

Aos alunos de Graduação em Direito, com quem tive o prazer de aprender a lecionar, agradeço pela troca generosa e pela paciência.

Aos professores Onofre Alves Batista Júnior e Marcelo Maciel Ramos, membros da banca de qualificação, por terem encontrado tempo para avaliar este trabalho e dialogar com o seu autor. Ao Professor Onofre, especialmente pelos inúmeros *insights* em sala de aula, que me estimularam a enxergar criticamente o fenômeno tributário. Ao Professor Marcelo Maciel, pelos apontamentos preciosos e pela disposição à construção de um diálogo entre Direito Tributário e Filosofia.

Aos colegas do grupo “Tributário Crítico” — Fernanda, João, Ludmila, Marcela, Marina, Nathália e Tarcisio — por dividirem comigo o ideal de construir um Direito Tributário justo. Aos colegas de representação discente — André, Laís, Érika, Maria Clara, Lucas Anjos, Pablo, Pâmela e Victor — por todas as lutas que partilhamos. A todos os meus amigos pela leveza e alegria que possibilitam seguir em frente, especialmente ao Renan, pelas conversas francas que contribuíram para tornar o fardo mais leve.

Ao Lucas, pesquisador excepcional, cuja trajetória tenho o privilégio de poder acompanhar de perto e que me serve de inspiração, pelo apoio e companheirismo em todos estes anos, sem os quais esta caminhada seria muito mais árdua.

Finalmente, à minha mãe, fonte constante de sabedoria, pelo amparo material, psicológico e espiritual que tornou essa trajetória possível. Ao meu irmão, pela amizade verdadeira e pelo senso de responsabilidade que me serve de exemplo. E ao meu pai, pela assistência imprescindível todos estes anos.

*De um lado estão os reis, com seu prestígio, os imperadores, com a sua glória, os genios, com a sua aura, os santos, com a sua aureola, os chefes do povo, com o seu dominio, as prostitutas, os prophetas e os ricos... Do outro estamos nós — o moço de fretes da esquina, o dramaturgo atabalhoado William Shakespeare, o barbeiro das anedotas, o mestre-escola John Milton, o marçano da tenda, o vadio Dante Alighieri, os que a morte esquece ou consagra, e [a] vida esqueceu sem consagrar. (PESSOA, 2013, p. 237)*

*The tax laws right now are practically down on one knee, begging upper-income Americans to take advantage of this provision. The trick, of course, is earning enough to qualify as an upper-income American — Deos fortioribus adesse. (WALLACE, 2011, p. 1038)*

## RESUMO

Ainda não foi desenvolvida no Brasil uma teoria jurídica crítica acerca do sujeito do direito tributário. A literatura portanto se deixa infiltrar por discursos presentes no senso comum, cuja adoção “discreta” de uma concepção neoliberal de “sujeito” produz efeitos concretos na esfera jurídica: invisibiliza os despossuídos que se veem alheios ao âmbito da tutela tributária, ao mesmo tempo, em que torna opaco o Sistema Tributário Nacional aos olhos destes mesmos despossuídos. Apesar da gravidade desses efeitos, a maior parte da bibliografia em Direito Tributário não os repercute, o que sinaliza para um descolamento das pesquisas na área em relação à Constituição de 1988 e à realidade sócio-política brasileira. O presente trabalho tem por objetivo de identificar o modo como a invisibilização dos despossuídos se dá no Direito Tributário brasileiro, considerando-se a regressividade do Sistema Tributário Nacional e o silêncio da “doutrina” a esse respeito. Deseja-se demonstrar que a exclusão dos despossuídos está relacionada à jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da restituição de indébito no caso dos tributos indiretos; com a exclusão do contribuinte de fato dos Códigos de Defesa do Contribuinte atualmente em vigor; e com a validação do cálculo “por dentro” do ICMS. Para tanto, parte-se de uma investigação das principais teorias acerca da igualdade tributária, no intuito de revelar a proximidade entre teorias econômicas e Direito Tributário. Em um segundo momento, explicitam-se as posições que os despossuídos podem ocupar no Sistema Tributário Nacional. Indica-se no presente trabalho a potencialidade do princípio da solidariedade para a reformulação do conceito de contribuinte e para ressignificação da ideia de responsabilidade. Ambas as providências constituem requisitos para o desenvolvimento de um Direito Tributário democrático.

**PALAVRAS-CHAVE:** FILOSOFIA DO IMPOSTO. TEORIA CRÍTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO. IGUALDADE TRIBUTÁRIA. SUJEITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUINTE. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE.



## **ABSTRACT**

A critical legal theory about the subject of taxation still hasn't been developed in Brazil. Therefore, the literature is permeated by arguments derived from common sense, inspired by a neoliberal conception of the "subject", which produces legal effects: the dispossessed, who sees themselves as not protected by Tax Law, are made invisible, and the National Tax System is revealed as opaque to these people. Despite the gravity of those effects, they are not discussed in most of Tax Law literature. This points to a detachment between Tax Law research under the 1988 Brazilian Constitution and the country's socio-political reality. This thesis intends to identify how the Brazilian Tax Law makes the dispossessed invisible, considering the National Tax System's regressivity and the absence of further discussions in the most renowned Tax Law books and articles about this issue. It also seeks to show that this exclusion of the dispossessed is related to higher courts decisions about recovery of undue payments of indirect taxes; de facto taxpayers' exclusion from Taxpayers Bill of Rights in force; and the validation of Brazilian value aggregate tax imposition on a base that includes the tax itself. In order to do so, an overview of equity theories in Tax Law is presented, to reveal the proximity of economic theories and Tax Law. Afterwards, the dispossessed position in the National Tax System is evidenced. This thesis indicates to principle of solidarity's potential to reformulate the taxpayer concept and to change the meaning of responsibility in this context. Both solutions constitute requirements to the development of a democratic Tax Law.

**KEYWORDS:** PHILOSOPHY OF TAX. CRITICAL TAX THEORY. TAX FAIRNESS. SUBJECT OF TAXATION. TAXPAYER. SOLIDARITY. RESPONSIBILITY.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – <i>Distribuição da receita tributária no Brasil</i> .....	121
Figura 2 – <i>Ônus tributário sobre a renda familiar</i> .....	126
Figura 3 – <i>Distribuição das alíquotas média e efetiva do Imposto de Renda</i> .....	127
Figura 4 – <i>Concentração da renda no centésimo mais rico</i> .....	129

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1.1 Sobre os limites normativos deste trabalho</b> .....	<b>14</b>
<b>1.2 Plano da obra</b> .....	<b>15</b>
<b>2 UM DESASSOSSEGO DIANTE DO SILÊNCIO</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1 A indocilidade refletida</b> .....	<b>22</b>
<b>2.2 Um conhecimento parcial</b> .....	<b>33</b>
<b>2.3 A Teoria Crítica do Direito Tributário como escolha de método</b> .....	<b>40</b>
<b>2.4 A violência ética da Teoria Tradicional do Direito Tributário: precariedade, vulnerabilidade e despossessão</b> .....	<b>43</b>
<b>3 TEORIAS DA EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO E O SUJEITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>52</b>
<b>3.1 Breve panorama das teorias da equidade na tributação</b> .....	<b>56</b>
3.1.1 A igualdade tributária .....	57
3.1.2 A igualdade de sacrifícios .....	65
3.1.3 A capacidade de pagar .....	71
<b>3.2 O <i>quid pro quo</i> liberal e a origem do princípio do benefício no contratualismo clássico</b> .....	<b>76</b>
<b>3.3 <i>Do ut des</i>: o princípio do benefício</b> .....	<b>88</b>
<b>3.4 Os sujeitos sombrios do neoliberalismo</b> .....	<b>95</b>
<b>4 FUNDAMENTOS CRÍTICOS PARA UM CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SUJEITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>115</b>
<b>4.1 A regressividade do Sistema Tributário brasileiro</b> .....	<b>116</b>
<b>4.2 A forclusão do contribuinte pobre no Sistema Tributário brasileiro</b> .....	<b>131</b>
4.2.1 A jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da restituição do indébito tributário nos impostos indiretos .....	132
4.2.2 A experiência dos Códigos de Defesa do Contribuinte .....	143
4.2.3 O cálculo do ICMS “por dentro” .....	148
<b>5 SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE NA CONSTRUÇÃO DE UM CONCEITO CRÍTICO DE SUJEITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>152</b>
<b>5.1 Situar a solidariedade no centro do Sistema Tributário Nacional</b> .....	<b>152</b>
<b>5.2 Re ler a responsabilidade sob a ótica da relacionalidade</b> .....	<b>159</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>166</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>168</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em 1954 o Direito Tributário foi introduzido na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como campo de estudos cientificamente autônomo (NOGUEIRA, 1977, p. 44). Decorridos sessenta e cinco anos, a disciplina parece, ainda hoje, incapaz de responder à singela pergunta *quem é o sujeito do Direito Tributário?* À incapacidade de identificar aqueles que são interpelados por esse ramo do Direito corresponde, no Brasil, a ausência de uma teoria democrática do Direito Tributário. Nesse contexto, privilegiam-se objetos de pesquisa descomprometidos com a realidade social sobre a qual incidem as normas jurídico-tributárias. Torna-se, então, bastante difícil transitar analiticamente do campo do Direito para o campo da realidade social, o que faz com que a pesquisa jurídica acabe por se enclausurar em si mesma. A abstração do referencial social das normas, a seu turno, conduz a uma perniciosa “des-historicização” do Direito, quando, na realidade, a pesquisa jurídica deveria contribuir para “[...] desnudar a limitada natureza histórica da forma legal [...]”<sup>1</sup> (PACHUKANIS, 2003, p. 64), para pensá-la em “[...] sua conjuntura formativa e performativa [...]” (MATOS; RAMOS, 2016, p. 377), respeitando a sua temporalidade (GROSSI, 2011, 2005; FONSECA, 2011).

É justamente a temporalidade do Direito, a sua inscrição no campo agonístico da história e da política, o que torna possível a crítica da dominação. Diversamente, se a realidade dos fenômenos jurídicos é compreendida desgarrada da história ou, ainda, se a investigação do Direito é entendida como uma tarefa puramente descritiva de uma realidade autônoma, no centro da qual se encontra não a sociedade, mas sim a norma em sua pureza, a crítica da dominação que se exerce por meio da força simbólica do Direito (BOURDIEU, 1989) torna-se impossível.

Neste passo, o vazio deixado por uma teoria do sujeito tributário é preenchido subrepticiamente por discursos de inspiração neoliberal, difundidos no senso comum, que pressupõem determinadas características como elementos universais da subjetividade. Dentre tais discursos, o *princípio do benefício* ocupa papel proeminente, por se tratar de uma tese frequentemente adotada por economistas, o que contribui para a sua validação no campo do Direito Tributário. Assim, não é motivo de espanto, conquanto seja causa de indignação, que o Direito Tributário, na vertente que se assentou no meio acadêmico brasileiro, tenha, com as devidas exceções apontadas neste trabalho, se recusado a teorizar acerca da injustiça estrutural do Sistema Tributário Nacional.

---

<sup>1</sup> No original: “[...] lay bare the historically limited nature of the legal form [...]”.

Não é difícil constatar, passando os olhos pela literatura especializada, que a regressividade deste Sistema é pouco explorada pelos autores que se calam diante de seus efeitos (DERZI, 2014a). Por outro lado, o problema vem sendo metodicamente enfrentado por um número expressivo de pesquisadores no âmbito das Ciências Sociais (MAGALHÃES et al., 2001; BRASIL, 2011, 2013; MEDEIROS; SOUZA, 2013; SALVADOR, 2014; LAVINAS, 2014; MILÀ, 2015; GOBETTI; ORAIR, 2016). Sinalizando para uma mudança deste cenário e em harmonia com a publicação de trabalhos internacionais que concluem pelo aumento da concentração de riqueza no mundo (MURPHY; NAGEL, 2005; DEATON, 2013; PIKETTY, 2013; ATKINSON, 2015; STIGLITZ 2013, 2015; GALBRAITH, 2016; MILANOVIĆ, 2016), verifica-se recentemente uma guinada da literatura para questões relacionadas à justiça fiscal (TORRES, 2005; GODOI, 2005, 1999; BATISTA JÚNIOR, 2015; RIBEIRO, 2015A, 2015B, 2015C, 2003; OLIVEIRA, 2016; MAGALHÃES, 2016). Tais estudos representam um desejável impulso no sentido de se democratizar o Direito Tributário e constituem, talvez, os marcos iniciais de um Direito Tributário Crítico brasileiro.

As mais importantes repercussões da adoção de uma concepção neoliberal do sujeito tributário estão na produção legislativa e na atividade jurisprudencial que acabam por excluir o contribuinte de fato do âmbito da tutela jurídica tributária. A exclusão destes “contribuintes de segunda categoria” do âmbito de proteção dos Códigos de Defesa, por exemplo, representa um indício do modo como as classes dominadas, cujos membros são os despossuídos de que falam Judith Butler e Athena Athanasiou (2013), são invisibilizadas e, se não responde a pergunta colocada acima, indica seguramente quem são os sujeitos excluídos do Direito Tributário.

Busca-se, então, no presente trabalho, investigar se a exclusão do contribuinte de fato dos diplomas protetivos; a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da impossibilidade do contribuinte de fato ajuizar ação de repetição de indébito; e o cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços “por dentro”, são compatíveis com a Constituição da República com o conceito de sujeito tributário que dela se depreende. A hipótese aqui defendida é a de que o conceito de contribuinte empregado na legislação protetiva promulgada por alguns Estados e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao lado do desrespeito ao comando constitucional de transparência na tributação, contribuem para a invisibilização dos despossuídos e, reflexamente, para a opacidade da tributação aos olhos dos mesmos despossuídos que, não obstante, são sujeitos tributários importantes para que se compreenda o Sistema Tributário Nacional, suas falhas e limitações estruturais. Defende-se, assim,

a existência de um *descompasso entre o sujeito tributário constitucional e o conceito de contribuinte assentado na literatura*.

No intuito de se investigar a hipótese acima, foi realizada ampla pesquisa bibliográfica, para recortar as principais teorias atinentes à equidade tributária e selecionar o conceito de sujeito tributário pressuposto por cada uma delas. Em seguida foi analisada a teoria do benefício, explicitando os seus fundamentos neoliberais. O resultado foi confrontado com estudos críticos acerca do conceito de responsabilidade e de solidariedade que devem informar uma sociedade democrática.

## **1.1 Sobre os limites normativos deste trabalho**

Antes de se adentrar na investigação que constitui o objeto deste trabalho é preciso traçar breves considerações acerca dos limites que se impuseram ao desenvolvimento da pesquisa. Diferentemente de outras disciplinas, nas quais dominam métodos analíticos-descritivos, o modo como a pesquisa em Direito aborda a realidade que deseja compreender é essencialmente margeado pela normatividade. Assim, é preciso admitir que, quando da realização de pesquisas que busquem a identificação do Direito aplicável; a problematização de dispositivos jurídicos; a crítica, identificação ou propositura de políticas públicas; ou, ainda, a reforma do direito posto, o pesquisador sofrerá os efeitos restritivos da Constituição. Nesses casos, a formulação do problema de pesquisa não pode ser indiferente ao arcabouço constitucional que funciona como um *pressuposto normativo*. Dito de outro modo, tanto a formulação do problema quanto as conclusões apresentadas deverão harmonizar-se com a Constituição Federal. Despiciendo mencionar que o próprio conteúdo da Constituição pode ser objeto de controvérsia, o que não pode, porém, servir de pretexto para que o pesquisador negligencie o ônus de justificar a sua pergunta e a sua conclusão à luz da ordem constitucional em vigor.

Nesta toada, ressalte-se que o presente trabalho tem — sob a perspectiva de uma forma específica de crítica — um compromisso com aquilo que Santiago Nino (2015, p. 406) denomina de “discurso valorativo da teoria jurídica”. Deliberadamente, evitou-se divagar sobre proposições e teorias definitivamente incompatíveis com a Constituição que, como se sabe, resguarda valores caros ao capitalismo como a propriedade privada, a livre iniciativa e o direito de herança. Isso não significa, todavia, um abandono de toda a pretensão crítica em relação ao

sistema capitalista<sup>2</sup>, seus excessos e equívocos, mas apenas a modulação de tal pretensão para enquadrá-la nos limites da Constituição que é, como se sabe, compromissória.

Partindo metodicamente da força vinculante das normas constitucionais, deseja-se criticar o fenômeno acima descrito sob a perspectiva de sua incompatibilidade com princípios constitucionais considerados válidos e vinculantes, como é o caso da *solidariedade* e do comando de *erradicação da pobreza*. Finalmente, outra questão que ressoa insistentemente ao longo deste trabalho — e que, por sua complexidade, demandará a concatenação de esforços de pesquisa suplementares, não encontrando aqui a sua solução — consiste em determinar quais implicações acarretam ao Sistema Tributário Nacional o imperativo constitucional de construção de uma sociedade solidária bem como o comando de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais.

## 1.2 Plano da obra

Além desta introdução, a presente dissertação é constituída por outras cinco seções. Na seção 2, serão evidenciados os pressupostos deste trabalho, ao mesmo tempo em que se ensaiará uma reflexão acerca do Direito Tributário enquanto objeto de pesquisa no Brasil. Permeada pelos conceitos de crítica e de vulnerabilidade, a mencionada seção visa a sinalizar a distância voluntária que separa este trabalho daquilo que aqui se denomina de “teoria tradicional”. Visa também à apresentação dos marcos teóricos e do método ora adotados. Não por acaso, trata-se da unidade mais abstrata do texto, onde se assentam seus fundamentos teóricos e ideológicos. Na seção 3, faz-se, apenas aparentemente, um desvio para se discorrer acerca das principais teorias da equidade tributária. Naturalmente, não se pretende exaurir as profundas discussões que ali serão sumariamente descritas, tampouco interessa para os fins deste trabalho descer a minúcias relativas aos modelos econômicos que as sustentam. A apresentação de tais teorias representa, tão somente, a oportunidade de se demonstrar que a cada uma delas corresponde uma subjetivação diferente, isto é, à cada teoria da equidade tributária parece corresponder uma distinta concepção de sujeito tributário. A ênfase que ao final da seção é dada à teoria do benefício justifica-se pela afinidade que esta possui com o discurso neoliberal e por sua permeabilidade no senso comum. Uma vez tendo sido apresentadas as características que tornam a teoria do benefício incompatível com uma concepção democrática do Direito Tributário, na seção 4 será esboçada uma leitura

---

<sup>2</sup> “[...] the assumption of the existence of a market economy does not mean that this structure is considered as intrinsically legitimate or even as the most adequate one.” (MENÉNDEZ, 2001, p. 21)

crítica do Sistema Tributário Nacional. Tal leitura, em sua forma acabada, deverá ser capaz de enfrentar três fatores que se interpenetram: a regressividade do sistema tributário brasileiro; a invisibilização a que se sujeitam os despossuídos e a opacidade do Sistema Tributário aos olhos destes mesmos despossuídos tornados invisíveis. É aqui que a especulação abstrata das unidades precedentes se encontra com os elementos mais sólidos do direito positivo e da jurisprudência, locais onde se concretizam os fatores acima mencionados. Apontamentos para o aperfeiçoamento deste sistema constituem o objeto da seção 5. Por fim, a seção 6 contém uma reflexão, a título de conclusão provisória, acerca dos resultados deste estudo bem como sugestões de percursos de pesquisa ulteriores.



## 2 UM DESASSOSSEGO DIANTE DO SILÊNCIO

*L'inizio dell'elaborazione critica è la coscienza di quello che è realmente, cioè un «conosci te stesso» come prodotto del processo storico finora svoltosi che ha lasciato in te stesso un'infinità di tracce accolte senza beneficio d'inventario. Occorre fare inizialmente un tale inventario. (GRAMSCI, 1977, P. 1376)*

*O interesse sabe bem como manchar o direito aludindo à perspectiva de consequências desvantajosas, aos seus efeitos sobre o mundo exterior; ele sabe bem como alvejar a injustiça, lavando-a com bons motivos, ou seja, em função do retorno à interioridade do seu mundo ideal. (MARX, 2017, p. 108)*

Tendo exposto na seção anterior o problema com o qual se ocupa a presente pesquisa, os objetivos que se deseja atingir bem como a significância deste estudo, cumpre explicitar, ainda, o método que se adotará para resolver o problema proposto e os pressupostos que informam a abordagem escolhida pelo autor.

Partindo de uma crítica da dificuldade de se *enxergar diferentemente* no campo do Direito Tributário, buscar-se-á demonstrar, na presente seção, que a saturação deste campo está relacionada a um descolamento das pesquisas tanto em relação à Constituição quanto em relação à realidade social e política. Argumenta-se que a cisão entre teoria, Constituição e realidade, na evolução da disciplina neste país, acaba por fulminar de parcialidade o campo de estudos, fomentando o surgimento e possibilitando o assentamento apenas daquelas pesquisas que se adequem ao formalismo jurídico (KENNEDY, 1973;2001). Isso contribui para o engessamento da bibliografia em torno de questões de menor importância e, conseqüentemente, para um silenciamento em relação ao problema da justiça social, equivocadamente entendido como um tema alheio ao Direito Tributário. Do ponto de vista das implicações práticas, ao se recusar a enfrentar o problema da justiça social, erigindo fronteiras excessivamente policiadas, a disciplina acaba por excluir grupos minoritários de seu estudo, fazendo-se surda ao sofrimento provocado pela desigualdade, cuja resolução demanda, no projeto constitucional brasileiro, a colaboração do Direito Tributário.

Visando a solucionar os problemas ocasionados por este alheamento do Direito Tributário, sugere-se a necessidade de um retorno à filosofia, especialmente à *filosofia crítica* que aqui será representada pelas obras de Michel Foucault e de Judith Butler, ressaltando-se a

importância da *política* e da *moral*<sup>3</sup> na construção de uma Teoria Democrática do Direito Tributário.

Em uma de suas teses mais herméticas, Walter Benjamin (2005, p. 65) alerta em tom profético que “[...] os mortos não estarão seguros diante do inimigo, se ele for vitorioso. E esse inimigo não tem cessado de vencer”. Para aquele que se arrisca a explorar os caminhos tortuosos da história do Direito, essa advertência tem um duplo significado. O primeiro é o de evocar a influência proeminente dos fantasmas — aqueles que “não estão nem vivos nem mortos, ainda assim pairam nos limites mesmos entre viver e morrer<sup>4</sup>” (WOLFREYS, 2013, p. 72, tradução nossa) — na formação do Direito atual. Visto sob a lente da tradição, o campo jurídico (BOURDIEU, 1989, p. 212) é uma composição na qual a voz dos vivos se entrelaça *punctos contra puntum* a vezes que há muito abandonaram a materialidade presente nas palavras de um *individuo*, transmutando-se em uma substância mística que caracteriza o *discurso* do *autor* (cf. FOUCAULT, 1971) e carrega consigo o peso legitimador da autoridade. O segundo sentido que se depreende da profecia benjaminiana é uma precaução àquele que folheia as páginas mofadas dos códigos contra a ilusão da neutralidade. O conteúdo da lei não está gravado em mármore, mas é reescrito diuturnamente com o sangue derramado na luta pelo estabelecimento daquela narrativa que será brutalmente tecida pelos vencedores. Do ponto de vista do filósofo, o sangue derramado corresponde às sucessivas “derrotas catastróficas” dos oprimidos. Estes fracassos, metodicamente excluídos da urdidura oficial da história, devem ser resgatados do esquecimento pela contramemória dos oprimidos.

À concepção benjaminiana da tradição pode-se acrescentar aquela conhecida afirmação de Karl Marx (2011, p. 25) que nos dá a dimensão do enlace entre história e agência: “a tradição de todas as gerações passadas é como um pesadelo que comprime o cérebro dos vivos”. Chamar esses autores para os domínios provincianos do Direito Tributário é um exercício

---

<sup>3</sup> Adota-se no presente trabalho a distinção entre ética e moral cunhada por Butler a partir de sua leitura de Theodor Adorno. Para a autora (2015), a ética corresponde ao domínio da investigação e da elaboração teórica das normas, ao passo que a moral vai além ao preocupar-se também com a *existência vivida* de tais normas. A moral permite necessariamente uma forma de vida, ao passo que a ética pode ignorar as condições sociais e, conseqüentemente, falhar. Neste último caso, diz-se que há violência ética. Nas palavras da autora, “considerando que se possa reservar o termo ‘ética’ para se referir aos amplos contornos dessas regras e máximas, ou para a relação entre si-mesmos implicada por essas regras, Adorno insiste em que a norma ética que não oferece um modo de vida ou que se revela, dentro das condições sociais existentes, como impossível de ser apropriada tem de ser submetida à revisão crítica [...]. Se ela ignora as condições sociais, que também são as condições sob as quais toda ética deve ser apropriada, aquele *ethos* torna-se violento.” (BUTLER, 2015, p. 16, grifos no original)

<sup>4</sup> No original: “[...] *are neither dead nor alive, yet they hover at the very limits between living and dying.*”

necessário, cuja importância estratégica está em evidenciar que nem mesmo as disciplinas mais pragmáticas são alheias à luta pelo estabelecimento da tradição. Uma demonstração simplória do modo como a tradição influencia o discurso no âmbito do Direito Tributário pode se dar em um passar de olhos pelos textos dessa disciplina, os quais frequentemente logram tecer as fibras do tempo de tal forma que se entrelaçam — às vezes bastante desajeitadamente — elementos tão díspares quanto um relato familiar sobre o imperador Vespasiano e as anotações do moralista Adam Smith, dezessete séculos depois, sobre a natureza humana<sup>5</sup>. Tudo isso no intuito de tornar inteligíveis institutos cujo significado é objeto de disputas acirradas entre acadêmicos, mas cuja efetiva significação se dará por meio de ferrenhas batalhas políticas que transcorrem não apenas no campo Legislativo, mas também no Judiciário, *locus* da adjudicação (KENNEDY, 1997) em nosso sistema político.

É justamente em razão da posição privilegiada que os “[...] espíritos do passado [...] seus nomes, as suas palavras de ordem, [e] o seu figurino [...]” (MARX, 2011, p. 25-26) ocupam na denominada “Ciência do Direito”, que toda reflexão jurídica deve cuidar para não se transformar em mera necrologia<sup>6</sup>. No que diz respeito a este trabalho, a admoestação inicial sobre a influência dos espectros não é tanto um golpe de estilo, mas um verdadeiro ritual de banimento<sup>7</sup>. Na realidade, é preciso esclarecer que Benjamin, de sua parte, não está preocupado com os célebres *jurisconsultos* que adornam as galerias históricas. Diametralmente, suas visões querem nos alertar sobre o silenciamento daqueles que a “[...] vida esqueceu sem consagrar” (PESSOA, 2013, p. 237). Pois, ao contrário dos vencedores que têm seu nome inscrito nas apologias, os vencidos constituem uma multidão sem predicados. O perigo sempre iminente, contra o qual o autor nos previne, então, é o de se ultrajar os derrotados, por meio da *universalização* daquilo que é apenas uma seqüela contingente do “[...] esmagamento da sublevação dos escravos contra Roma, da revolta dos camponeses anabatistas no século XVI, de junho de 1848, da Comuna de Paris e da insurreição spartakista em Berlim em 1919” (BENJAMIN, 2005, p. 66). Trata-se de um grito de alerta contra o amesquinamento da imaginação política que se dá pela naturalização do discurso

<sup>5</sup> “It is not infrequent to read texts in which it is claimed that taxes have always been collected: not only the Greeks, but also the old Assyrians and the Egyptians would have paid taxes. This reflects a general trend to reconstruct or interpret the past with concepts which reflect the peculiar socio-economic structure of the contemporary world.” (MENÉNDEZ, 2001, p. 15)

<sup>6</sup> Nas Ciências Sociais, é preciso conciliar a tradição com o olhar prospectivo: “[...] se é verdade que os clássicos do pensamento estão no passado, entendidos como obras de indivíduos mortos, é também verdade que eles coabitam o presente, constituindo-se fonte permanente de reflexão e problematização da realidade atual.” (ARIDA, 1996, p. 18)

<sup>7</sup> Contra a influência perigosa desses espectros deve-se guardar a fórmula de Arthur Rimbaud: “*Il faut être absolument moderne*” (RIMBAUD, 1990, p. 224), acompanhada sempre da exortação de Charles Baudelaire: “*Vous n’avez pas le droit de mépriser le présent ou de vous en passer*” (BAUDELAIRE, 1885, n.p.), para deixar, enfim, aos mortos a tarefa de enterrar seus semelhantes, liberando nossa visão para a atualidade que nos constitui naquilo que nos tornamos.

triunfante, cujo mote melancólico “*There is no alternative*” cunhado pelo thatcherismo<sup>8</sup>, ganha corpo cotidianamente, sobretudo entre os profissionais do Direito. Estes últimos não raro confundem o fluir da tradição com a estagnação conformista que escraviza<sup>9</sup>.

Em termos gerais, desconsiderando-se as peculiaridades de cada disciplina jurídica, a atual dificuldade de se *enxergar diferentemente* no campo jurídico pode ser representada por uma conhecida imagem criada por Sófocles (2003, p. 73) em *Antígona*. Ao admitir ter sepultado o corpo de seu irmão, um crime imperdoável aos olhos de Creonte, a protagonista evoca as leis sagradas da Grécia de seu tempo para justificar sua ação perante leis eternas. As palavras da personagem, frequentemente utilizadas para ilustrar a justa resistência diante da legislação injusta, parecem perfeitamente apropriadas para ilustrar também o estado de fascinação daqueles que creem na existência de leis imutáveis que limitariam definitivamente nosso horizonte político-jurídico à sua conformação atual:

*For these laws live not now or yesterday  
But always, and no one knows how long ago  
They appeared.*

Nos mesmos termos, porém trocando a bravura da personagem trágica pela melancolia do drama burguês, é que se professa hoje a fé no mercado — instituição que alguns consideram transcender a história<sup>10</sup> para além das fúteis intervenções seculares que buscam lhe impor limites — por boa parte da literatura tributária contemporânea. Uma tomada de posição acrítica nesse sentido, mais do que a demonstração de uma fraqueza do espírito, representa um embaraço à construção de uma teoria alinhada ao projeto constitucional, cujos objetivos, nunca é demasiado reiterar, são cristalinos na redação do art. 3º:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
II - garantir o desenvolvimento nacional;  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>8</sup> “Through the doctrine of TINA (‘There Is No Alternative’), neoliberalism is established as the only rational and viable mode of governance.” (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 149)

“Além das falhas da abordagem liberal, o principal obstáculo à implementação de uma política agonística vem do fato de que, desde o colapso do modelo soviético, estamos assistindo à hegemonia incontestada do neoliberalismo, com sua alegação de que não há alternativa à ordem existente. Essa alegação tem sido aceita pelos partidos social-democratas, que, com a desculpa da ‘modernização’, têm se movido cada vez mais para a direita, redefinindo-se como ‘centro-esquerda’.” (MOUFFE, 2015, p. 30)

<sup>9</sup> “Em cada época é preciso tentar arrancar a transmissão da tradição ao conformismo que está na iminência de subjugar-la. Pois o Messias não vem somente como redentor; ele vem como o vencedor do Anticristo.” (BENJAMIN; LÖWY, 2005, p. 65).

<sup>10</sup> Suposição refutada por Karl Polanyi (2001).

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988)

A “atitude crítica” (FOUCAULT, 1990, p. 36) surge então com toda a sua força, nestes momentos em que “o perigo ameaça [...]” (BENJAMIN; LÖWY, 2005, p. 65) tornar letra morta a Constituição<sup>11</sup>, para fazer da teoria um foco de resistência. Sob a forma de uma “[...] labuta paciente que dá forma à impaciência da liberdade<sup>12</sup>” (FOUCAULT, 2001f, p. 1397, tradução nossa), a crítica não vem apontar elogiosamente para as efigies dos doutos juristas — este é talvez o papel da teoria tradicional — mas sim para “[...] gritar con voz tan desgarrada // hasta que las ciudades tiemblen como niñas [...]” (GARCÍA LORCA, 2002, p. 484), trazendo a lume aquilo que determina as condições atuais e revelando a mundanidade dissimulada daquilo que é apresentado pelo discurso hegemônico como “*não escrito e imutável*”.

É digno de nota, todavia, que o Direito Tributário, bem menos eloquente em suas modestas pretensões de gabinete, não tenha assumido plenamente o seu destino constitucional. A vocação histórica do Direito Tributário tem se qualificado até hoje pelo ímpeto trivial de se “[...] ajudar o contribuinte<sup>13</sup>” (MUMFORD, 2010, p. 11, tradução nossa). Como aduz Marco Aurélio Greco (2011, p. 11), sob esta perspectiva concebe-se o Direito Tributário simploriamente como “[...] o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco”. A simplicidade dessa afirmação esconde um vazio teórico profundo que se pode associar talvez à imaturidade desse ramo na história do Direito. O Direito Tributário enquanto disciplina acadêmica é recente (cf. NOGUEIRA, 1977; GRECO, 2011, p. 10), a sua história material, por outro lado — a saga de um herói solitário contra o insaciável Leviatã — é bem mais antiga. As condições de surgimento das normas voltadas à proteção do indivíduo proprietário<sup>14</sup>, cânone do pensamento liberal, são elementos que se deve buscar na história do *liberalismo*, empreendimento que escapa aos limites deste trabalho. Por outro lado, pode-se afirmar, ao menos preliminarmente, que se o propósito do Direito Tributário é a proteção do contribuinte, o sujeito do Direito

<sup>11</sup> Como ressaltam Marcelo Cattoni e David Gomes (2011, p. 157), “[...] a constituição não deve, nem pode ser entendida como mero texto fechado, ao qual a realidade social, política e jurídica corresponderia ou não. [...] a constituição somente pode ser vista como marco inicial de um projeto constituinte, projeto esse que igualmente se prolonga no tempo e, no decorrer deste, deverá ser vivido como um processo de aprendizagem social [...]”

<sup>12</sup> No original: “[...] *un labeur patient qui donne forme à l’impatience de la liberté.*”

<sup>13</sup> No original: “[...] *to help the taxpayer.*”

<sup>14</sup> Para o liberalismo o homem é sempre um proprietário, senão no sentido mais imediato do vocábulo, isto é, proprietário de coisas externas, o é em relação ao próprio corpo, o que faz da sociedade “[...] un ensemble d’individus libres et égaux qui ne sont liés entre eux qu’en tant que propriétaires de leurs capacités et de ce que ces capacités leur ont permis d’obtenir, c’est-à-dire à des rapports d’échange entre propriétaires; la société politique elle-même n’est qu’un artifice destiné à protéger cette propriété et à maintenir l’ordre économique.” (SPECTOR, 2008, p. 01)

Tributário — a figura interpelada pela disciplina — deveria ser o próprio *contribuinte*. Entretanto, por mais simples que essa proposição se apresente, um desconforto teórico surge quando se procura compreender por meio de que fissuras, recortes e *exclusões* a ideia de *contribuinte* se tornou possível no Direito Tributário contemporâneo. O mal estar provocado pela tentativa de se localizar o contribuinte na Teoria do Direito Tributário só pode ser agravado por uma tentativa de se definir o seu significado, o que explica a escassez de monografias neste sentido.

A presente dissertação, distanciando-se da vocação tradicional do Direito Tributário, não pretende servir para aperfeiçoar os instrumentos que protegem o contribuinte das sempre iminentes derramas que o ameaçam. De forma bem menos ambiciosa, pretende-se investigar a ideia de contribuinte no intuito de compreender o *sujeito* ao qual o Direito Tributário se dirige, o qual aqui denominamos de “sujeito tributário”. Trata-se, um tanto imprudentemente, de inverter uma estrutura familiar de raciocínio: *ao invés de partir do contribuinte* — tomado como um *a priori* necessário à formação da disciplina — *para investigar a jurisprudência e a legislação*, deseja-se partir de uma teoria específica — a qual se pode denominar *crítica* — para verificar como o Direito Tributário constrói o conceito de contribuinte, no intuito de “[...] examiná-lo da perspectiva da distância que separa o que existe das possibilidades melhores nele embutidas e não realizadas, vale dizer, à luz da carência do que é diante do melhor que pode ser” (NOBRE, 2008, p. 18). Contudo, antes de se passar adiante é preciso explicitar o que se entende por *crítica*, noção que atravessará todo este texto.

## 2.1 A indocilidade refletida<sup>15</sup>

A semelhança morfológica entre “crítico” (κριτικός) e “crise” (κρίσις) não é simples coincidência. Na Física, crítico é o momento capaz de produzir uma mudança de estado, nesse sentido, fala-se em temperatura e pressão críticas. Na Medicina há uso semelhante quando se afirma que uma enfermidade atingiu seu estágio crítico ou que o estado de um paciente é crítico. Todavia, é com o Modernismo que o conceito atingirá sua significação mais complexa. Para o Modernismo, o próprio tempo, substância maleável no espírito humano — “*an hour, once it lodges in the queer element of the human spirit, may be stretched to fifty or a hundred times its clock length; on the other hand, an hour may be accurately represented on the timepiece of the mind by one second*” (WOOLF, 2003, p. 47) — é crítico. No presente estendido do homem moderno, “[...] tudo

<sup>15</sup> “La critique, cela sera l’art de l’inservitude volontaire, celui de l’indocilité réfléchie.” (FOUCAULT, 1990, p. 39)

sempre esteve em crise [...]” (MATOS, 2014, p. 76), motivo pelo qual esta “[...] chega a não significar nada e se torna ‘normal’” (MATOS, 2014, p. 76). Assim, a tarefa da crítica hoje parece ser a de conectar um presente amorfo ao passado de onde ele descende, apontando para as possibilidades bloqueadas pelas condições atuais. Nesta acepção, a crítica é um exercício de coragem no imaginar possibilidades, ainda que, mais de uma vez, o crítico se veja condenado a sofrer o castigo de Cassandra<sup>16</sup>. Pois as interrogações críticas parecem aos olhos do filisteu de uma ingenuidade que não se pode tolerar, uma bobagem *improdutiva* para a qual não se tem *tempo*. É, entretanto, na aparente ingenuidade de um discurso que se recusa a aceitar de plano o que quer que seja como necessário e natural que se encontra a face corrosiva da crítica:

Por que existe tanta desigualdade no mundo? Por que há tanta gente desempregada quando tantos outros trabalham demais? Por que existe tanta fome em um mundo em que há tamanha abundância? Por que existem tantas crianças vivendo nas ruas? Nós atacamos o mundo com toda a curiosidade teimosa de uma criança de três anos, com a diferença que, talvez, nossos “por quês” são informados pela raiva. Nosso “por quê” procura uma razão. [...] Por que tantas crianças morrem de doenças curáveis? Por que existe tanta violência? Nosso “por quê” se movimenta contra o modo como as coisas são e pede que elas se justifiquem a si mesmas. Inicialmente, pelo menos, nosso “por quê” ataca a identidade e questiona porque as coisas tornaram-se aquilo que são<sup>17</sup>. (HOLLOWAY 2005, p. 106, tradução nossa)

A fortuna da tradição crítica se reflete na polissemia que o termo assume contemporaneamente. Uma vez que “a crítica tornou-se o modo primário de se praticar a teoria, pelo menos a teoria concebida como intervenção política [...]”<sup>18</sup> (HARDT, 2011, p. 19, tradução nossa), torna-se cada vez mais urgente explicitar o que se quer dizer quando se qualifica o próprio trabalho deste modo. Na produção intelectual de Michel Foucault, um dos referenciais teóricos desta dissertação, coube à crítica o papel de integrar os diferentes focos de atenção do filósofo em um corpo coerente (PENFIELD, 2014). Ora, se é verdade que os trabalhos de Foucault são marcados por frequentes mudanças de direção, o que ele mesmo reconheceu em mais de uma oportunidade — “não me pergunte quem eu sou nem me peça para permanecer o mesmo [...]”<sup>19</sup>

<sup>16</sup> “Cassandra fora amada por Apolo, que lhe dera o dom da profecia. Depois, porém, irritando-se com ela, tornara inútil aquele dom, determinando que ninguém acreditaria em suas previsões.” (BULFINCH, 2002, p. 276)

<sup>17</sup> No original: “*Criticism is an assault on identity. The scream against the way things are becomes a why? Why is there so much inequality in the world? Why are there so many people unemployed when there are so many others who are overworked? Why is there so much hunger in a world where there is such abundance? Why are there so many children living on the streets? We attack the world with all the stubborn curiosity of a three-year old, with the difference perhaps that our ‘why’s are informed by rage. Our why asks for a reason. [...] Why do so many children die of curable illnesses? Why is there so much violence? Our why moves against that which is and asks it to justify itself. Initially, at least, our why attacks identity and asks why that which is has come to be.*”

<sup>18</sup> No original: “*critique has become the primary mode of practicing theory, at least theory conceived as a political intervention [...].*”

<sup>19</sup> No original: “*Ne me demandez pas qui je suis et ne me dites pas de rester le meme [...].*”

(FOUCAULT, 1969, p. 28, tradução nossa) — não é menos verdadeiro que o compromisso com aquilo que ele denomina de “atitude de modernidade<sup>20</sup>” (FOUCAULT, 2001f, p. 1387, tradução nossa), objetivando “rearranjar — em outras palavras, destruir e reorientar — a grade conceitual corrente na qual a ‘crítica’ funciona<sup>21</sup>” (RANSOM, 1997, p. 2, tradução nossa), é o vetor ético de todas as suas obras.

Seguindo a genealogia do conceito, Foucault (2001d, p. 1506) afirma que Immanuel Kant teria inaugurado duas prósperas correntes na filosofia ocidental. A primeira, denominada pelo filósofo francês de *analítica da verdade*, está comprometida com a investigação do juízo e se volta para as condições de possibilidade do conhecimento verdadeiro. Seu *enjeu* é “[...] impedir a razão de ultrapassar os limites daquilo que é dado pela experiência [...]” (FOUCAULT, 2001c, p. 954, tradução nossa). A segunda linhagem da filosofia ocidental, denominada provocativamente de *ontologia do presente*, procurará responder “[...] a questão da atualidade: o que se passa hoje? O que se passa agora? E o que é esse ‘agora’ no interior do qual nós estamos uns e outros e que define o momento no qual eu escrevo?<sup>22</sup>” (FOUCAULT, 2001f, p. 1498, tradução nossa). No universo da obra kantiana, o texto que inaugura esse segundo ramo da filosofia intitula-se “*Beantwortung der Frage: Was ist Aufklärung?*” (“Resposta à questão: o que é esclarecimento?”) (KANT, 2016). Publicado em 1784, na forma de um pequeno ensaio, o texto é, conforme indica seu título excessivamente prosaico, uma resposta à questão colocada pela revista *Berlinische Monatsschrift* aos seus leitores. Duas respostas notáveis foram publicadas à época pelo periódico: a primeira de autoria de Moses Mendelssohn, um dos personagens centrais da *Haskala* (ARKUSH, 1994), intitulada “*Ueber die Frage: was heißt aufklären?*” e a segunda de Kant.

Foucault descreve a si mesmo como um herdeiro da segunda vertente, inserindo-se no grupo daqueles que estão comprometidos com uma “[...] prática filosófica, concebida como um diagnóstico do presente [...]” (CASTRO, 2009, p. 238). Tal diagnóstico ou, empregando a formulação paradoxal de Foucault, essa *ontologia do presente*, não implica em um enraizamento no hodierno<sup>23</sup> — o qual estaria mergulhado “[...] no nada indiferenciado do *nunc stans*” (ADVERSE, 2010, p. 130) —, tampouco representa uma postura de neutralidade em relação ao que nos tornamos. É preciso considerar que

<sup>20</sup> No original: “*attitude de modernité.*”

<sup>21</sup> No original: “[...] *to rearrange – in other words, destroy and reorient – the current conceptual grid in which ‘critique’ functions.*”

<sup>22</sup> No original: “[...] *la question de l’actualité: qu’est-ce qui se passé aujourd’hui? Qu’est-ce qui se passé maintenant? Et qu’est-ce que c’est ‘maintenant’ à l’intérieur duquel nous sommes les uns et les autres; et qui définit le moment où j’écris?*”

<sup>23</sup> Para um entendimento oposto, veja-se a obra de Andityas Matos (2014).



Foucault não deseja impor qualquer projeto global de constituição de si, mas sim fomentar aquelas práticas em que o ganho de autonomia seja evidente. A atitude histórico-crítica é, portanto, “provação”, “experimentação” e restringe-se a domínios muito precisos, como os que concernem “a nossos modos de ser e de pensar, as relações de autoridade, a relação entre os sexos, a maneira pela qual percebemos a loucura ou a doença”. (ADVERSE, 2010, p. 146)

Ao contrário de outros autores, em Foucault não encontraremos um plano diretor emancipatório, pois sua obra também não trata de “[...] prescrever receitas [...] para o cardápio da taberna do futuro” (MARX, 2013, p. 88). O filósofo comunga da intuição de Andityas Matos (2014, p. 32) quando este último ressalta que

Não existem teorias gerais capazes de prever hoje e sempre o que virá, advertência que pode ser levantada contra Hegel e sua dialética, mas também contra aquela parte da obra do próprio Marx que tende a ser dogmática e legisladora. Não existem visões para além da história, existem apenas visões históricas que, por isso mesmo, assumindo a abertura, são capazes de moldar histórias. Somente quando assumimos o caráter aberto e cambiante do mundo podemos, de fato, agindo nessas dimensões, modificá-lo.

Porém, a ausência de um roteiro para a emancipação não implica na abdicação do exercício radical de imaginar suas possibilidades, uma vez que para o filósofo a crítica é sobretudo um experimento *sobre e nos* limites das condições atuais, no sentido de sua *superação* (FOUCAULT, 2001d, p. 1396). Nisso a ontologia do presente distancia-se diametralmente de uma epistemologia crítica — tradição igualmente conjurada por Kant — que dará origem à filosofia analítica anglo-saxã (PENFIELD, 2014), conciliando-se, por outro lado, com a filosofia combativa de Karl Marx.

Evidentemente, a filosofia foucaultiana não se submete docilmente à grade marxista, o que não equivale a dizer que Foucault e Marx encontram-se em campos irreconciliáveis (LEMKE, 2004). Isso tampouco significa que a filosofia foucaultiana seja alheia à obra do autor de *O Capital*<sup>24</sup>. Há entre os autores tantas simetrias quanto dissonâncias. Ora, é o próprio Marx quem, ao apresentar aquilo que para ele consiste na tarefa da filosofia, também faz manifesta sua aderência à linhagem de filósofos comprometidos com o pensamento crítico:

Agora a filosofia tornou-se mundana, e a mais incontroversa evidência disso é o fato de a consciência filosófica ter sido atraída, não apenas externamente mas também internamente, para a tensão da batalha. Mas se o projetar do futuro e a proclamação de soluções prontas para todos os tempos não nos dizem respeito, então nós percebemos

<sup>24</sup> “Il m’arrive souvent de citer des concepts, des phrases, des textes de Marx, mais sans me sentir obligé d’y joindre la petite pièce authenticatrice, qui consiste à faire une citation de Marx, à mettre soigneusement la référence en bas de page et à accompagner la citation d’une réflexion élogieuse. Moyennant quoi, on est considéré comme quelqu’un qui connaît Marx, qui révère Marx et qui se verra honoré par les revues dites marxistes. Je cite Marx sans le dire, sans mettre de guillemets, et comme ils ne sont pas capables de reconnaître les textes de Marx, je passe pour être celui qui ne cite pas Marx. Est-ce qu’un physicien, quand il fait de la physique, éprouve le besoin de citer Newton ou Einstein ?” (FOUCAULT, 2001b, p. 1620)

ainda mais claramente o que temos de realizar no presente — eu estou falando de uma *crítica implacável de tudo o que existe*, implacável em dois sentidos: a crítica não deve temer suas próprias conclusões, tampouco o conflito com quaisquer poderes que sejam<sup>25</sup>. (MARX; ENGELS, 1978, p. 13, tradução nossa, grifos no original)

Sem cair no equívoco de reduzir as distinções que separam a obra desses autores, o que se deseja evidenciar aqui é que ambos atribuem à filosofia um papel *político*, seja sob a forma de crítica da *economia política*, projeto abraçado por Marx, seja sob a forma de crítica da *razão política*, caminho seguido por Foucault. Correndo-se o risco inerente às generalizações, pode-se afirmar que ao longo de toda a obra foucaultiana ecoa a décima primeira tese sobre Feuerbach (MARX; ENGELS, 1978, p. 571, tradução nossa) — “os filósofos têm interpretado o mundo de diferentes maneiras; o que importa é *transformá-lo*”<sup>26</sup>.

No que diz respeito à sua posição na bibliografia foucaultiana, a crítica pode ser encontrada em diversos textos, sendo objeto específico de quatro ensaios, três deles recolhidos nos *Dits et Écrits*. O primeiro, “*Qu’est-ce que la critique? Critique et Aufklärung*” (FOUCAULT, 1990), foi publicado postumamente em 1990 como resultado de uma comunicação proferida perante a *Société Française de Philosophie* em 1978. O segundo, “*Qu’est-ce que les Lumières?*” (FOUCAULT, 2001d), integrou uma coletânea organizada por Paul Rabinow (FOUCAULT; RABINOW, 1984) publicada em Nova York em 1984. Uma versão ligeiramente adaptada do texto, com o mesmo título, foi publicada novamente em maio de 1984 (FOUCAULT, 2001f), como resultado da adaptação da aula proferida em 5 de janeiro de 1983, no *Collège de France*, por ocasião do curso denominado “*Le gouvernement de soi et des autres*” (FOUCAULT et al., 2008) ministrado entre os anos de 1983 e 1984.

É no texto de 1978 que Foucault utiliza pela primeira vez o opúsculo kantiano. A escolha deste pequeno ensaio não é desprovida de sentido. Recortar na sólida bibliografia kantiana um texto publicado em um periódico é — ainda que de modo bastante sutil — empregar o método arqueológico (Cf. FOUCAULT, 1969), colocando entre parênteses a *função autor* (FOUCAULT, 2001e, p. 817). Não se trata, entretanto, de um exercício fútil de erudição, pois a escolha de um ensaio que se debruça sobre a materialidade política do Iluminismo é plenamente justificável: se o Esclarecimento é — e aqui é preciso fazer uma concessão para citar a frase em seu

<sup>25</sup> No original: “*Now philosophy has become worldly, and the most incontrovertible evidence of this is that the philosophical consciousness has been drawn, not only externally but also internally, into the stress of battle. But if the designing of the future and the proclamation of ready-made solutions for all time is not our affair, then we realize all the more clearly what we have to accomplish in the present — I am speaking of a ruthless criticism of everything existing, ruthless in two senses: The criticism must not be afraid of its own conclusions, nor of conflict with the powers that be.*”

<sup>26</sup> No original: “*The philosophers have only interpreted the world in various ways; the point is to change it.*”

idioma original — “[...] *der Ausgang des Menschen aus seiner selbst verschuldeten Unmündigkeit*”<sup>27</sup> (KANT, 2016, n.p.), a crítica pode ser definida como “[...] o livro de bordo da razão que se tornou maior no Iluminismo [...]”<sup>28</sup> (FOUCAULT, 2001d, p. 1386, tradução nossa), instrumento que permitirá mapear nossos provisórios limites políticos.

A originalidade de Kant reside em ter tomado o tempo presente como objeto de reflexão filosófica ou, dito de outro modo, em ter colocado “[...] na agenda filosófica a questão da atualidade, ou melhor, a atualidade como questão” (ADVERSE, 2010, p. 133). Isso porque o Iluminismo é por ele apresentado como um ponto de partida histórico para a tarefa peremptória consistente em *abandonar o estado de menoridade (Unmündigkeit) por meio da utilização plena da razão*. O *pathos* do Iluminismo condensa-se, desse modo, naquela conhecida prescrição latina que desafia a imaturidade política ainda hoje — “*Sapere aude!*”:

Essa imaturidade é auto-incorrida se a sua causa não é a falta de entendimento, mas a falta de resolução e coragem para usar o entendimento sem a tutela de outrem. O bordão do Iluminismo é portanto: *Sapere aude!* Tenha coragem de usar seu próprio entendimento!<sup>29</sup>. (KANT, 1991, p. 54, tradução nossa)

A linhagem filosófica inaugurada por Kant será então retomada por Foucault que, agregando à sua leitura o conceito de *modernidade*, com inspiração em Charles Baudelaire, sintetiza a crítica como “[...] a arte de não ser *assim* governado<sup>30</sup>” (FOUCAULT, 1990, p. 38, tradução nossa, grifamos). Nada obstante, Foucault “[...] deixa claro que ele não está colocando aqui a possibilidade de uma anarquia radical, e que a questão não é como se tornar radicalmente ingovernável. Trata-se [ao contrário] de uma questão específica que surge em relação a uma forma de governo específica [...]”<sup>31</sup> (BUTLER, 2001, § 22, tradução nossa). Assim, a crítica ou *Aufklärung* tornam-se sinônimos de uma atitude diante do presente, o que concede à filosofia ocidental “[...] uma esperança de vida bastante promissora<sup>32</sup>” (FOUCAULT, 2001c, p. 954, tradução nossa):

---

<sup>27</sup> Na tradução para o inglês de Hans Siegbert Reiss (KANT, 1991), da qual se parte no presente trabalho, o substantivo “*Unmündigkeit*” é traduzido como “*immaturity*” (“*Enlightenment is man’s emergence from his self-incurred immaturity*”), o que não dá conta do sentido preciso da palavra que, em português, costuma ser traduzida como “menoridade”, forma que mais se aproxima do equivalente alemão, cuja conveniência reside justamente em preservar a sua remissão ao discurso jurídico: é menor aquele que não é plenamente capaz de conduzir-se com autonomia, responsabilizando-se pelos seus próprios atos.

<sup>28</sup> No original: “[...] *le livre de bord de la raison devenue majeure dans l’Aufklärung* [...]”

<sup>29</sup> No original: “*This immaturity is self-incurred if its cause is not the lack of understanding, but lack of resolution and courage to use it without the guidance of another. The motto of Enlightenment is therefore: Sapere aude! Have courage to use your own understanding!*”

<sup>30</sup> No original: “[...] *l’art de n’être pas tellement gouverné.*”

<sup>31</sup> No original: “[...] *does make clear [...] that he is not posing the possibility of radical anarchy, and that the question is not how to become radically ungovernable. It is a specific question that emerges in relation to a specific form of government [...]*”

<sup>32</sup> No original: “[...] *une espérance de vie assez prometteuse.*”

Por atitude, eu quero dizer um modo de relação em vista da atualidade; uma escolha voluntária que é feita por alguns; enfim, uma maneira de pensar e de sentir, uma maneira ainda de agir e de se conduzir que, ao mesmo tempo, marca um pertencimento e se apresenta como uma tarefa. Um pouco, sem dúvida, como aquilo a que os gregos denominavam *ethos*<sup>33</sup>. (FOUCAULT, 2001d, p. 1387, tradução nossa)

Para fazer da crítica uma virtude (RANSOM, 1997, p. 03) enraizada na “[...] vontade de heroizar o presente<sup>34</sup>” (FOUCAULT, 2001d, p. 1388, tradução nossa), é preciso superar o significado simplório da modernidade como mero marco temporal oposicional<sup>35</sup>:

Tenta-se frequentemente caracterizar a modernidade pela consciência da descontinuidade do tempo: ruptura da tradição, sentimento de novidade, vertigem daquilo que passa. E é bem isso que parece dizer Baudelaire quando ele define a modernidade como “o transitório, o fugitivo, o contingente”. Mas, para ele, ser moderno, não é reconhecer e aceitar esse movimento perpétuo; é, pelo contrário, tomar uma certa atitude em vista desse movimento; e essa atitude voluntária, difícil, consiste em recuperar qualquer coisa de eterno que não está além do instante presente, nem atrás dele, mas nele. A modernidade se distingue da moda, a qual não faz outra coisa senão seguir o curso do tempo; é a atitude que permite capturar o que há de heróico no momento presente<sup>36</sup>. (FOUCAULT, 2001f, p. 1388, tradução nossa)

A crítica nada tem que ver, portanto, com a remissão a um projeto específico ou às suas promessas. É prudente observar com Judith Butler (2001, §6, tradução nossa) — sobretudo porque Jürgen Habermas (1984) ocupa uma posição de grande destaque na literatura jurídica brasileira — que há uma diferença sensível entre o que o autor de *Teoria da ação comunicativa* entende por crítica e aquilo que Foucault pretende ao aproximar a crítica da ideia de *insubordinação*:

Habermas tornou a operação crítica bastante problemática quando sugeriu que um abandono da teoria crítica era necessário caso visássemos a recorrer a normas para fazer juízos de valor sobre as condições sociais e os objetivos sociais. Assim, do seu ponto de vista, a teoria crítica tem de ceder espaço a uma teoria normativa mais forte, tal como a da ação comunicativa, no intuito de fornecer os fundamentos para uma teoria crítica que seja capaz de produzir juízos normativos fortes e que, na política, tenha não apenas

<sup>33</sup> No original: “*Par attitude, je veux dire un mode de relation à l’égard de l’actualité; un choix volontaire qui est fait par certains ; enfin, une manière de penser et de sentir, une manière aussi d’agir et de se conduire qui, tout à la fois, marque une appartenance et se présente comme une tâche. Un peu, sans doute, comme ce que les Grecs appelaient ethos.*”

<sup>34</sup> No original: “[...] *volonté d’« heroiser » le présent.*”

<sup>35</sup> “In this sense, in a way very familiar to Romanic languages speakers, the modern is the opposite of the antique or the classic. It is spoken thus in an indiscriminate way and loosely, for example, of ‘classical music’ as opposed to ‘modern music’ and, more generally, in ‘modern times’ as opposed to ‘old times.’” (FEITAL; GELAPE, 2013, p. 2213)

<sup>36</sup> No original: “*On essaie souvent de caractériser la modernité par la conscience de la discontinuité du temps : rupture de la tradition, sentiment de la nouveauté, vertige de ce qui passe. Et c’est bien ce que semble dire Baudelaire lorsqu’il définit la modernité par « le transitoire, le fugitif, le contingent ». Mais, pour lui, être moderne, ce n’est pas reconnaître et accepter ce mouvement perpétuel ; c’est au contraire prendre une certaine attitude à l’égard de ce mouvement ; et cette attitude volontaire, difficile, consiste à ressaisir quelque chose d’éternel qui n’est pas au-delà de l’instant présent, ni derrière lui, mais en lui. La modernité se distingue de la mode qui ne fait que suivre le cours du temps ; c’est l’attitude qui permet de saisir ce qu’il y a d’« héroïque » dans le moment présent.*”

uma aspiração clara e normativa, mas que seja capaz de avaliar as práticas correntes, sob a perspectiva de sua capacidade de atingir tais objetivos. Ao fazer essa espécie de crítica da crítica, Habermas torna-se curiosamente acrítico acerca do sentido de normatividade por ele implementado. Isso porque a questão “o que nós devemos fazer?” pressupõe que o “nós” tenha se constituído e seja conhecido, que sua ação seja possível e que o campo no qual ele poderá agir esteja delimitado. Mas se essas formações e delimitações do “nós” têm consequências normativas, então será necessário questionarmos os valores que tornam a ação possível e isso será uma dimensão importante de qualquer pesquisa crítica atinente às normas<sup>37</sup>.

A crítica foucaultiana não é uma simples tomada de posição em relação ao Iluminismo ou ao projeto de modernidade (FOUCAULT, 2001d, p. 1390-1391), consistindo na realidade no reflorescer de uma atitude (GRANJON, 2005, p. 39). Em última instância, a crítica sempre se dirige a um elemento encaixado na contemporaneidade, pois seu alvo é constituído — em um nível microscópico, pelas supostas banalidades familiares e, em um nível macroscópico, pela racionalidade política hodierna — em suma, por tudo aquilo a que se atribuem as causas da *condição política atual*. Duas características distinguem, ainda, a crítica foucaultiana: a sua positividade e o seu pendor genealógico.

A crítica é *positiva*, porque aponta para a possibilidade de se modificarem os limites impostos por “[...] aquilo que nos é dado como universal, necessário, obrigatório [...]”<sup>38</sup> (FOUCAULT, 2001d, p. 1392, tradução nossa), o que significa dizer, novamente, que ela tem um propósito político determinado, qual seja o de revelar “[...] o jogo das instituições aparentemente neutras e independentes; as criticar e as atacar de tal maneira que a violência política que se exercia obscuramente nelas seja desmascarada e que se possa lutar contra elas [...]”<sup>39</sup> (FOUCAULT, 2001a, p. 1354, tradução nossa). Com lastro em Pierre Bourdieu, pode-se dizer que criticar a universalização dos contingentes levada a cabo pelo Direito é fazer a crítica da dominação simbólica, uma vez que aquilo que, nesta disciplina, se apresenta como universal é, justamente, o *status quo*, a “ordem estabelecida” que é inexoravelmente *parcial*:

---

<sup>37</sup> No original: “Habermas made the operation of critique quite problematic when he suggested that a move beyond critical theory was required if we are to seek recourse to norms in making evaluative judgments about social conditions and social goals. [...] Hence, in his view, critical theory had to give way to a stronger normative theory, such as communicative action, in order to supply a foundation for critical theory, enabling strong normative judgments to be made, and for politics not only to have a clear aim and normative aspiration, but for us to be able to evaluate current practices in terms of their abilities to reach those goals. In making this kind of criticism of critique, Habermas became curiously uncritical about the very sense of normativity he deployed. For the question, “what are we to do?” presupposes that the “we” has been formed and that it is known, that its action is possible, and the field in which it might act is delimited. But if those very formations and delimitations have normative consequences, then it will be necessary to ask after the values that set the stage for action, and this will be an important dimension of any critical inquiry into normative matters.”

<sup>38</sup> No original: “[...] ce qui nous est donné comme universel, nécessaire, obligatoire [...]”.

<sup>39</sup> No original: “[...] critiquer le jeu des institutions apparemment neutres et indépendantes; de les critiquer et de les attaquer de telle manière que la violence politique qui s’exerçait obscurément en elles soit démasqué et qu’on puisse lutter contre elles.”

O trabalho jurídico, assim inscrito na lógica da conservação, constitui um dos fundamentos maiores da manutenção da ordem simbólica também por outra característica do seu funcionamento: pela sistematização e pela racionalização a que ele submete as decisões jurídicas e as regras invocadas para as fundamentar ou as justificar, ele confere o *selo da universalidade*, factor por excelência da eficácia simbólica, a um ponto de vista sobre o mundo social que, como se viu, em nada de decisivo se opõe ao ponto de vista dos dominantes. (BOURDIEU, 1989, p. 245, grifos no original).

Em síntese, quando se inicia um empreendimento crítico em qualquer disciplina que seja, “o que está em jogo é [...]: como desconectar o crescimento das capacidades e a intensificação das relações de poder?”<sup>40</sup> (FOUCAULT, 2001d, p. 1394, tradução nossa). A positividade reside aqui na possibilidade de se expandirem os horizontes políticos, o que presume o mapeamento de tais horizontes. Assim, qualquer que seja a disciplina escolhida, o investigador necessariamente terá de se comprometer com o alcance e a mensuração dos seus limites para qualificar seu empreendimento como crítico.

A crítica é, também, *genealógica*, posto que em sua acepção mais genérica, ocupa-se de investigar “[...] como nós nos constituímos como sujeitos que exercem ou sofrem os efeitos das relações de poder [...]”<sup>41</sup> (FOUCAULT, 2001d, p. 1394, tradução nossa), com o objetivo de “[...] nos possibilitar mensurar os limites que nós podemos superar, os obstáculos que podemos descartar para aumentar nossa esfera de autonomia”<sup>42</sup> (GRANJON, 2005, p. 39, tradução nossa). Afirmar que a crítica é genealógica significa distanciar-se de qualquer abordagem metafísica, isto é, a investigação crítica não se coaduna com a busca por uma verdade transcendente. Fazer uma crítica genealógica do Direito não será nunca buscar iluminar a verdade do Direito por detrás das leis injustas, mas sim *reconstruir o modo pelo qual o Direito atual se constituiu, resgatando as possibilidades abandonadas ao longo do caminho*.

Localizada nos limites estreitos do Direito Tributário, a questão levantada pelo presente trabalho é um tanto mais específica, o que não a impede de ser formulada e respondida criticamente. Na realidade, em se tratando de uma disciplina como o Direito Tributário, a crítica mostra-se, mais do que nunca, como “[...] instrumento [...] um olhar sobre um domínio o qual

---

<sup>40</sup> No original: “*L’enjeu est donc : comment déconnecter la croissance des capacités et l’intensification des relations de pouvoir ?*”

<sup>41</sup> No original: “[...] *comment nous sommes-nous constitués comme sujets qui exercent ou subissent des relations de pouvoir [...]*.”

<sup>42</sup> No original: “[...] *nous faire prendre la mesure des limites que nous pouvons franchir, des obstacles que nous pouvons écarter pour accroître notre sphère d’autonomie.*”

ela deseja policiar, mas do qual ela não é capaz de fazer a lei<sup>43</sup> (FOUCAULT, 1990, p. 36, tradução nossa). E não poderia ser diferente, visto que

[...] a crítica é sempre a crítica *de* uma prática instituída, de um discurso, de uma episteme, de uma instituição, e ela perde suas características essenciais a partir do momento em que é abstraída de seu aspecto operacional e é posta a funcionar por si mesma, como pura prática generalizável [...] (BUTLER, 2001, §1, tradução nossa, grifos no original).

Dentro deste quadro em que se destaca a instrumentalidade da crítica, é preciso que o pesquisador esteja atento para analisar seu objeto em toda a sua complexidade. Não se pode, portanto, fazer a crítica do Direito Tributário sem se considerar simultaneamente a lei, a literatura (“doutrina”) e a jurisprudência, camadas justapostas de discursos que dão corpo a essa disciplina, um dos muitos feixes no espectro maior da *governamentalidade* (FOUCAULT, 2004) atual. Também não é possível fechar os olhos às múltiplas conexões desse ramo do direito com a *realpolitik*. Toda crítica do fenômeno tributário deve estar informada pela ideia de que o “direito não é autônomo, posicionando-se fora do mundo social, mas está sim profundamente mergulhado na sociedade<sup>45</sup>” (MATHER, 2008, p. 681, tradução nossa).

Resultado de complexas relações de poder na sociedade contemporânea, o tributo, objeto em torno do qual se construiu o Direito Tributário, emerge como um dos mais importantes dispositivos (AGAMBEN, 2006) sociais, cujo “[...] ponto cardinal é sua influência sobre a comunidade<sup>46</sup>” (SELIGMAN, 1892, p. 07, tradução nossa), o que deveria compelir a literatura especializada a analisar as múltiplas variáveis sociais e políticas que recortam esse instituto. Todavia, infelizmente pode-se dizer que no Brasil, com raríssimas exceções — e ao contrário do que já ocorre há algum tempo com outros ramos do Direito, a exemplo do Direito do Trabalho e do Direito Penal<sup>47</sup> — o Direito Tributário encontra-se em estágio pré-crítico. Por esse motivo, não seria exagero afirmar que o Direito tributário “[...] carrega um déficit democrático e constitucional maior do que o de outras disciplinas<sup>48</sup>” (MENÉNDEZ, 2001, p. 34, tradução nossa).

<sup>43</sup> No original: “[...] *instrument [...] un regard sur un domaine où elle veut bien faire la police et où elle n’est pas capable de faire la loi.*”

<sup>44</sup> No original: “*Critique is always a critique of some instituted practice, discourse, episteme, institution, and it loses its character the moment in which it is abstracted from its operation and made to stand alone as a purely generalizable practice.*”

<sup>45</sup> No original: “*law is not autonomous, standing outside of the social world, but is deeply embedded within society.*”

<sup>46</sup> No original: “[...] *cardinal point is its influence on the community.*”

<sup>47</sup> A título de exemplo veja-se no Direito Penal a influência das contribuições de Salo de Carvalho (2007; 2016) e de Alexandre Morais da Rosa (2015). No Direito do Trabalho, veja-se Antonio Baylos (1998) e Alain Supiot (2015).

<sup>48</sup> No original: “[...] *carries a democratic and constitutional deficit higher than other disciplines.*”

A simples observação de que a legislação nasce de complexas variáveis políticas deveria ser suficiente para se evitar qualquer metodologia que consista simplesmente em concatenar operações descritivas. Este alheamento metodológico — trata-se de manipular o objeto jurídico tal como um microbiologista manipularia suas amostras, zelando para não contaminá-las com a realidade — é ingênuo, porque é, em última instância, impossível, mas torna-se *aparentemente* possível quando o Direito Tributário ao “[...] concentrar-se na definição normativa da conduta social, exclui aquela da realidade, reduzindo-se [...] à mera descrição de enunciados linguísticos” (COELHO, 1981, p. 213). Quando, por outro lado, se verifica que “[...] o direito não mantém uma relação de exterioridade com o poder, mas é um de seus efeitos [...]” (ADVERSE, 2015, p. 79), desafia-se a justificativa moral do formalismo, que possui longa tradição no Direito brasileiro (ALVIM, 2016).

Não é inoportuno recordar aqui a lição de Niklas Luhmann (1990a, p. 229), para quem o subsistema jurídico<sup>49</sup> é, de fato, operacionalmente fechado, o que significa dizer que o Direito se auto-organiza, produz e modifica sua estrutura, ao mesmo tempo em que cria seus próprios componentes (LUHMANN, 1990b). Não nos interessa aqui explicitar a forma como, para o autor, redes complexas de comunicação são utilizadas para se configurar a sua autopoiesis, bastanos asseverar que ao fechamento normativo corresponde a *abertura cognitiva* do sistema jurídico<sup>50</sup>. Ora, a constatação do caráter cognitivamente aberto do Direito, isto é, sua “abertura em direção ao real” (DERZI, 2009, p. 27), deveria repercutir no campo da Teoria do Direito Tributário. Se, de um lado, o Judiciário atua vinculado a fatores autorreferentes — requisito do Estado de Direito —, e de outro, o Legislativo opera “heterorreferencialmente” — conciliando e promovendo a integração de interesses ao sistema —, caberia à Teoria do Direito o papel de evidenciar a abertura do sistema ao ambiente, de modo a possibilitar o seu aperfeiçoamento<sup>51</sup>, papel que se torna absolutamente indispensável quando se conclui que a denominada *doutrina* possui notável

---

<sup>49</sup> “[Luhmann] concebe a sociedade como ‘um sistema social abrangente’, no interior do qual se encontram uma série de sistemas parciais ou subsistemas (por exemplo, o do direito, da moral, da economia, da religião etc.), cuja função é reduzir a contingência e a complexidade social. Cada subsistema é autônomo e opera segundo um código próprio específico que, no caso do direito, é direito/não-direito.” (FARALLI, 2006, p. 18)

<sup>50</sup> “The legal system is a normatively closed system. It is at the same time a cognitively open system. Following recent developments in system’s theory we see closure and openness no longer as contradictions but as reciprocal conditions. The openness of a system bases itself upon self-referential closure, and closed ‘autopoietic’ reproduction refers to the environment. To paraphrase the famous definition of cybernetics by Ashby: the legal system is open to cognitive information but closed to normative control.” (LUHMANN, 1990, p. 229)

<sup>51</sup> “A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelos legisladores nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituíveis que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os resultados das operações internas, inclusive da atividade jurisdicional, que podem ser medidos no output do sistema.” (DERZI, 2009, p. 31)



influência sobre a interpretação judicial e a atividade legiferante (NINO, 2015, p. 399). Sob esse aspecto, uma das tarefas reservadas à Teoria do Direito, talvez a mais crítica, seja justamente a de denunciar fissuras no fechamento operacional do sistema que frustram a realização dos imperativos constitucionais. Em suma, caberia a uma Teoria Crítica do Direito apontar as “[...] distorções semânticas no processo cotidiano de concretização do Texto constitucional [...]” (DERZI, 2009, p. 43), bem como denunciar a exclusão que se verifica ao se superpor a realidade social ao modelo constitucional<sup>52</sup> (DERZI, 2009, p. 43).

Especialmente em relação ao Direito Tributário, a constatação de que esta disciplina, como aliás qualquer outro ramo do Direito, possui raízes profundas no campo político (MENÉNDEZ, 2001, p. 32), e a conseqüente adoção da parcialidade como premissa para investigação da legislação e da jurisprudência a ela relacionada, originaram o Direito Tributário Crítico, corrente na qual o presente trabalho se insere.

## 2.2 Um conhecimento parcial

O estudo do Direito Tributário foi durante muito tempo acrítico. Não é difícil perceber que a literatura especializada recorre largamente a noções que “[...] parecem normais, naturais ou claramente incontestáveis<sup>53</sup>” (INFANTI; CRAWFORD, 2009, p. xxi), de modo que um observador desatento poderia ser levado a crer que essa disciplina é deduzida dos mais evidentes truísmos e de manipulações lógico-linguísticas no plano ideal. De fato, a literatura tributária está recheada de falsos axiomas e debates extremamente complexos, como aquele acerca da natureza do imposto, acabam por afundar nas velhas premissas ideológicas que se repetem de autor a autor, sem nada contribuir para a resolução dos problemas que atualmente desafiam a disciplina. Este engessamento do debate especializado é tanto mais lastimável quanto mais se observa que os autores mais influentes no campo — aqueles que ocupam o posto de referências acadêmicas e profissionais — formam, nas palavras de Lisa. C. Philipps (2009, p. 46, tradução nossa), uma *pequena elite*<sup>54</sup>, o que contribui para neutralizar qualquer discurso contrário ao *status quo*,

---

<sup>52</sup> “[...] pode-se concluir que há uma escandalosa divergência entre o modelo constitucional baseado nos princípios constitucionais do estado de direito, por um lado, e a prática jurídica e política, por outro lado. Em termos gerais, há uma lacuna de normatividade constitucional consistente com o texto constitucional.” (NEVES, 2006, p. 260)

<sup>53</sup> No original: “[...] seem normal, natural, or plainly incontestable.”

<sup>54</sup> Para uma crítica do contexto acadêmico norte-americano, no qual os “operadores” do direito são formados, veja-se o texto de Duncan Kennedy (1982).

legitimando os eixos de subordinação que deveriam, de outro modo, ser desconstruídos pelo Direito:

Não é necessário um grande poder de observação para reparar que tanto o Direito Tributário quando a política fiscal são dominados por uma elite relativamente pequena de especialistas. Tampouco se encontram muitas pessoas dispostas a questionar a inacessibilidade da linguagem técnica na qual essas matérias são frequentemente discutidas. [...] Dessa forma, discursos técnicos trabalham para proteger os interesses dos relativamente ricos e poderosos e para sustentar e legitimar a marginalização econômica das mulheres e de outros grupos subordinados<sup>55</sup>.

Veja-se que a influência desta elite de profissionais compreende a sua permeabilidade no Judiciário. Como aponta Santiago Nino (2015, p. 398), “é notória a influência que alguns juristas de prestígio exercem sobre as decisões judiciais, possuindo suas opiniões um peso quase comparável ao das cortes de apelação, por isso os advogados recorrem avidamente a elas para fundamentar suas alegações.”

Embebido em um jargão especializado, o Direito Tributário se pretende uma disciplina técnica, na qual imperaria a objetividade<sup>56</sup>, característica mais notável do discurso científico<sup>57</sup>. Ao formalismo da literatura especializada segue-se, em alguns casos, a defesa da *neutralidade* postulada como instrumento indispensável para se atingir a eficiência<sup>58</sup> na tributação. Assim tem-se de um lado a tentativa de se construir um discurso distanciado de todas as querelas da política mundana e, conseqüentemente, próximo dos campos etéreos da verdade — e, de outro lado, reflexo desta neutralidade almejada, tem-se a insistência na necessidade de se constranger ao máximo a tarefa do intérprete no Direito Tributário:

A despeito da importância das diferenças na vida real, suposições de neutralidade abundam na política tributária. Há sonoras preocupações acerca da neutralidade da renda, neutralidade do casamento, e acerca do abrangente objetivo geral da neutralidade fiscal — significando que um sistema tributário não deve distorcer a tomada de decisão econômica. [...] A ênfase em fatos objetivos e na realidade econômica convenientemente

<sup>55</sup> No original: “No great powers of observation are needed to notice that both tax law and fiscal policy formation are dominated by a relatively small and elite group of experts. Nor would many dispute the inaccessibility of the technical language in which these issues are often discussed. [...] In this manner, technical discourses work to protect the interests of the relatively wealthy and powerful, and to sustain and legitimate the economic marginalization of women and other subordinated groups.”

<sup>56</sup> Para uma crítica da objetividade no discurso científico, sob a perspectiva feminista, veja-se o artigo de Donna Haraway (1995).

<sup>57</sup> “Les fiscalistes, qui se flattent de pratiquer une science dure, n’ont souvent que peu d’attrait pour une spéculation réputée molle. Les philosophes, à de rares exceptions près, n’admettent qu’avec reticence l’impôt dans le champ de leurs réflexions. Il est vrai que la complexité et la technicité de la fiscalité ont de quoi rebuter. Que ces maux du droit fiscal aient toujours existé, qu’ils ne soient que l’expression d’une complexité du droit dans son ensemble, ne rassure qu’à moitié Et, si la fiscalité a toujours attiré les rêveurs et les utopistes, l’histoire donne indiscutablement tort à ceux qui espèrent en la simplicité.” (GUTMAN, 2002, p. 07)

<sup>58</sup> Para uma análise detida da eficiência como objetivo da tributação sob o ponto de vista jurídico, veja-se, por exemplo, o manual de Schoueri (2012).

ignora as diferenças individuais entre os contribuintes — com a exceção da renda. A “pátina de neutralidade” resultante é capaz de obscurecer as escolhas normativas e os juízos de valor que embasam a política tributária contemporânea<sup>59</sup>. (KNAUER, 2014, pp. 218-219)

Promove-se assim uma dupla sanitização<sup>60</sup> do Direito Tributário: a *neutralização de seu objeto* — que se distancia bruscamente dos problemas políticos reais — é acompanhada da *supressão de qualquer espaço para a criatividade do intérprete, na interpretação de um sistema cujos valores a Constituição já teria previamente tarifado, priorizando aqueles relacionados à segurança jurídica em detrimento da igualdade* (ALVIM, 2016, p. 143). Ao fim e ao cabo, a metodologia que resulta dessa *mise en abyme* ideológica não é estéril, muito pelo contrário, pois contribui para a reprodução das estruturas de opressão que configuram o *status quo*. Como quer Patrick Crawford (2014, p. 145, tradução nossa), “[...] acadêmicos do Direito são, de um modo bastante real, responsáveis por distorcer a teoria jurídica [...]. Como consequência, eles servem majoritariamente a um único interesse — o interesse do capital<sup>61</sup>”. No mesmo sentido concluem Andityas Matos e Marcelo Maciel Ramos (2016, p. 377):

Já em suas vivências práticas, o direito brasileiro apresentou-se sempre como construção alheia à realidade, a conferir poderes e privilégios de modo seletivo e a impor-se sobre a vida social para castrar-lhe a autonomia e afastá-la do poder político, embora o país se declarasse cnicamente o grande continuador ou, ao menos, o fiel guardião na América austral daqueles mais altos ideais de liberdade e igualdade na civilização ocidental.

Em contrapartida, é preciso ressaltar que a aridez da literatura — o que poderia ser tomado como mais um sintoma de seu alheamento — decorre, em certa medida, da complexidade das questões enfrentadas pelos especialistas e da dinamicidade do Capital que impulsiona a legislação rumo a uma complexidade cada vez maior<sup>62</sup>. Todavia, o *foco excessivo em questões microscópicas* e o *esforço deliberado para redigir em termos herméticos* — características que

---

<sup>59</sup>No original: “Despite the real life importance of differences, assumptions of neutrality abound in tax policy. There are frequently-voiced concerns over revenue neutrality, marriage neutrality, and the general overarching goal of tax neutrality – meaning that a tax system should not distort economic decision making. [...] The emphasis on objective facts and economic reality conveniently looks past individual differences and distinctions among taxpayers – with the exception of income level. The resulting ‘patina of neutrality’ can obscure the normative choices and value judgements that undergird contemporary tax policy.”

<sup>60</sup> Este fenômeno também foi diagnosticado por Mikahil Xifaras (2006, p. 01), no que diz respeito à definição de imposto: “[...] la question de l’impôt qui relevait de l’«élément politique du droit» doit désormais être posée dans son «élément technique».”

<sup>61</sup> No original: “[...] legal academics are, in a very real way, responsible for distorting legal theory [...]. As a consequence, they mostly serve only one interest – the interest of capital.”

<sup>62</sup> “Os efeitos próximos ou remotos da Constituição Econômica na ordem jurídica como um todo, traduzem-se na legislação ordinária que se amplia e diversifica ao ponto de impressionar os juristas afeitos à tradição dos Códigos bem acomodados e com a pretensão napoleônica de durabilidade eterna. A atividade econômica de intensidade crescente e variedade ilimitada gera a fértil produção legal que procura atendê-la.” (ALBINO DE SOUZA, 1989, p. 60)

fazem deste ramo do Direito a mais arcana das disciplinas<sup>63</sup> — contribuem para falsear a realidade dos problemas que a Constituição incumbiu o Sistema Tributário brasileiro de enfrentar. Ademais, afirmar que a complexidade da literatura tributária acompanha a complexidade da legislação específica, não é pretexto para ignorar que também a estrutura do Sistema Tributário Nacional — que se reflete na conformação do aparato administrativo necessário à sua manutenção — deve submeter-se à crítica<sup>64</sup> (MUMFORD, 2010, p. 06).

Em todo caso, a historicidade da linguagem e a sua indeterminação convidam o crítico a se atentar para os usos do discurso. Tais usos darão corpo às instituições, técnicas e normas que compõem as disciplinas jurídicas em sua dimensão mais palpável. No caso do Direito Tributário, como destaca Lisa C. Philipps (2009, p. 50, tradução nossa), a inacessibilidade da linguagem especializada é utilizada como um operador para afastar esse ramo jurídico da política e promover a falsa

[...] noção segundo a qual o Direito Tributário tem sua própria lógica interna e seus imperativos que operam para além do alcance da política. A política fiscal é construída como algo governado por uma autoridade superior constituída por critérios objetivamente determinados [...]<sup>65</sup>.

Ao adotar a lógica do gerencialismo (*managerialism*) (cf. KLIKAUER, 2013; TODOROV, 2012, p. 129), expurgando de seu seio quaisquer elementos que não estejam diretamente relacionados com a busca pela administração eficiente, o Direito Tributário mistifica seu objeto<sup>66</sup>, e “[...] tende a negar o conteúdo normativo do Direito e da política tributária, para desviar os desafios políticos à ordem fiscal vigente” (PHILIPPS, 2009, p. 46, tradução nossa). Na realidade, uma leitura atenta dos fundamentos constitucionais do Direito Tributário é suficiente para demonstrar que as questões essenciais dessa disciplina só podem ser solucionadas por meio de

---

<sup>63</sup> “[...] en quittant les terres fleuries de la philosophie et de l'économie politique pour les terres arides de la science juridique, la définition même de l'impôt s'est vue soustraite au débat public, pour le plus grand profit des spécialistes, au point qu'on peine aujourd'hui à trouver matière plus obscure et plus difficile.” (XIFARAS, 2006, p. 03)

<sup>64</sup> Veja-se, a propósito da necessidade de se racionalizar a legislação tributária, a contribuição de Fabiana de Menezes Soares (2013).

<sup>65</sup> No original: “[...] notion that tax law has its own internal logic and imperatives that operate beyond the reach of politics. Fiscal policy is constructed as something governed by a higher authority of objectively determined criteria which even the Court is less than fully qualified to review. Reframing the issue as one of fiscal equity removes it neatly from the sphere of equality discourse into the expert language of tax policy.”

<sup>66</sup> O gerencialismo tende a ser reforçado nos contextos de crise, conforme alega Judith Butler (2015b, p. 150): “the discourse of ‘crisis’ is already a way to ‘manage’ the crisis. If the media representation of the situation in Greece (and Italy) continues to rely on the idea of ‘fiscal crisis’, then we expect a managerial solution to the crisis, and therefore an augmentation of managerial power. But this is very different from a radical democratic uprising against the massive spread of precarity, on the one hand, and the accumulation of wealth among the increasingly few, on the other.”

decisões políticas e estas últimas, como sabido, pertencem muito mais ao domínio da retórica<sup>67</sup>, do que àquele da técnica.

Todavia, este movimento de obliteração da política não é exclusividade do Direito Tributário. Outrossim, a sanitização é colocada em marcha sempre que se pretende trazer para o campo jurídico questões de cunho político-econômico (KETTER, 2012, p. 167). Trata-se, na realidade, de um dos sinais gerais da investida neoliberal contra o igualitarismo. Todavia, como o Direito Tributário é talvez o ramo jurídico mais próximo das discussões econômicas, nele vemos repercutir com maior intensidade a retórica do formalismo e da imparcialidade, que pretende separar como domínios absolutamente heterogêneos a criação e a interpretação da norma, tudo isso “[...] para o maior proveito dos especialistas na administração fiscal e dos técnicos mestres na arte de diminuir legalmente o imposto dos maiores contribuintes<sup>68</sup>” (XIFARAS, 2006, p. 03, tradução nossa). Além disso, em conformidade com uma leitura formalista do Direito Tributário, não seria desejável que o intérprete da norma adentrasse nos terrenos pantanosos da política, pois ao fazê-lo estaria sacrificando a legalidade, norma que induziria o Direito Tributário a funcionar como um dispositivo autoreferente. Não obstante, por detrás dessa aura de imparcialidade, encontra-se um discurso localizado e parcial que pretende negar aquilo que a tradição dos derrotados há muito compreende: o fato de que “o dinheiro e sua distribuição nunca poderão ser outra coisa senão questões políticas<sup>69</sup>” (KETTER, 2012, p. 167, tradução nossa) ou, nos termos de Thomas Piketty (2015, p. 127, tradução nossa), o fato de que “o dinheiro e sua repartição desigual constituem o objeto social total por excelência, e não podem ser estudados de uma maneira exclusivamente econômica<sup>70</sup>”.

Com efeito, o Sistema Tributário apresenta duas faces opostas, como Janus, deus romano dos pórticos. De um lado, pode ser um instrumento para a construção de uma sociedade justa e, de outro, é um dispositivo de opressão e manutenção das desigualdades sociais. Ora, se a

---

<sup>67</sup> Nisso, o Direito Tributário possui vínculos estreitos com a Economia, pois também nesta última, a resolução das controvérsias se dá por meio da persuasão, conforme Pérsio Arida (1996, p. 35): “Nenhuma controvérsia importante na teoria econômica foi resolvida através do teste ou da mensuração empírica. Não importa aqui o rigor do teste: o recurso aos fatos nunca serviu para resolver controvérsias substantivas, exceção feita àquelas cuja própria formulação foi expressa empiricamente) e mesmo assim, com que dificuldade! Lembre-se o caso do coeficiente  $\alpha$  ser ou não igual a um na curva de Phillips). Dito de outra forma, não existem regras comuns de validação aceitas por todos os participantes em controvérsias de relevo. A crise de 1929 não prova a *General Theory* aos olhos dos novos clássicos assim como as estimativas das condições de Euler relativas à alocação intertemporal entre trabalho e lazer não prova Lucas para os keynesianos. Os exemplos podem ser facilmente multiplicados.”

<sup>68</sup> No original: “[...] *pour le plus grand profit des experts de l'administration fiscale et des techniciens passés maîtres dans l'art de diminuer légalement l'impôt des plus gros contributeurs.*”

<sup>69</sup> No original: “*Money, and its distribution, can never be anything other than political questions.*”

<sup>70</sup> No original: “*L'argent et son inégale répartition constituent l'objet social total par excellence, et ne peuvent être étudiés d'une façon exclusivement économique.*”

democracia é um movimento constante no sentido de arrancar “[...] da riqueza a onipotência sobre a vida [...]” (RANCIÈRE, 2014, p. 121), pode-se refletir acerca da possibilidade de se construir um discurso crítico em reação à falsa neutralidade do Direito Tributário que predomina na literatura especializada<sup>71</sup>, para democratizar essa disciplina. Tratar-se-ia de revelar os vieses do Sistema Tributário Nacional, expondo suas limitações. Pois, também como Jano, a quem a tradição da Antiguidade concedia poder sobre todos os inícios, o Direito Tributário tem ao seu alcance os instrumentos para *iniciar* a construção de uma sociedade mais justa. Dito de outro modo, compreende-se que “[...] uma sociedade pode escolher a economia que deseja” (MUMFORD, 2010, p. 04, tradução nossa) e ao Sistema Tributário resta o encargo de tornar possível tal escolha<sup>72</sup>. Cabe, portanto, à Teoria Crítica do Direito Tributário investigar a viabilidade de um sistema tributário outro, que não se sustente sobre “[...] grupos historicamente *desempoderados*, tais como os negros; as mulheres de todas as raças; lésbicas, gays, bissexuais e transgêneros; os deficientes; e as famílias não tradicionais<sup>73</sup>” (INFANTI; CRAWFORD, 2009, p. xxi, tradução nossa).

Como resposta ao formalismo e às investidas neoliberais, pode-se propor uma teoria capaz de promover uma investigação acurada da dogmática tributária sem, contudo, deixar de se comprometer explicitamente com as lutas que são travadas no campo político<sup>74</sup>. Uma teoria imbuída desse propósito teria os pés firmes no terreno da política, porque se faria materializar por meio de uma pesquisa comprometida com a democracia, “[...] a qual entende o locus da teoria e da produção do conhecimento tendo lugar, sobretudo, coletivamente nas lutas sociais<sup>75</sup>” (HARDT, 2011, pp. 33-34, tradução nossa). Naturalmente, a perspectiva assumida por uma tal teoria pressuporia que o Direito Tributário é “[...] um determinante poderoso do status em qualquer

<sup>71</sup> Como denunciado por Misabel Derzi (2014), esta neutralidade se sustenta convenientemente, por exemplo, no silêncio da literatura especializada acerca da relação entre regressividade tributária e bolsa família.

<sup>72</sup> Segundo Tzvetan Todorov (2012, p. 91), é apenas no século XVIII que a Economia adquire pretensões de autonomia: “Nas sociedades tradicionais, a dimensão econômica não é senão uma entre outras do mundo social; na França e na Inglaterra, no século XVIII, a economia começa a ser pensada como uma atividade à parte, separada da política, da moral e da religião, uma atividade que, por esse motivo, escapa progressivamente a todo julgamento de valor: a prosperidade da economia torna-se um fim em si.”

<sup>73</sup> No original: “[...] *historically disempowered groups, such as people of color; women of all colors; lesbian, gay, bisexual, and transgendered individuals; low-income and poor individuals; the disabled; and nontraditional families.*”

<sup>74</sup> “Mas foi reivindicado para o jurista, igualmente, o clamor da indignação e a necessidade de inserir no Direito-Sistema os valores do *justo* e do *igual*, e isto só pode ser feito com postulados que estão no mundo dos valores. O jurista não pode se esconder no tecnicismo positivista. Insistimos com Vilanova em dizer que ‘se a norma é dever-ser, é dever-ser algo’. Se a lei natural descreve o mundo (a água congela a zero grau), e a lei jurídica prescreve condutas (ter renda, pagar imposto de renda), ao jurista interessa, de uma vez por todas, o *conteúdo mesmo* do dever ser. Buscar a *justiça* ainda que contra o Direito Positivo, como está no dístico da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.” (COELHO, 2000, p. 331)

<sup>75</sup> No original: “[...] *which understand the locus of theory and the production of knowledge as taking place primarily collectively in social struggles.*”

sociedade” (MUMFORD, 2010, p. 01, tradução nossa), atravessando múltiplos aspectos da vida daqueles que a ele se sujeitam.

Tal como afirma Ann Mumford (2010, p. 01, tradução nossa), debruçando-se sobre o cenário britânico e particularmente sobre a relação entre política fiscal e desigualdade de gênero, o sistema tributário deve ocupar uma posição *ativa* na construção da igualdade:

O sistema tributário não pode solucionar o problema da desigualdade econômica das mulheres. Há uma visão segundo a qual utilizar o direito tributário para quaisquer finalidades instrumentais de algum modo diminuiria sua pureza e o faria funcionar menos adequadamente como sistema fiscal. O objetivo deste livro é argumentar, observando-se as limitações colocadas pela primeira observação, que a segunda observação não é correta e que o direito tributário deve ser posto a militar contra a discriminação econômica contra as mulheres<sup>76</sup>.

Em um movimento similar, deslocando a “lente crítica” para a pobreza no contexto brasileiro, Misabel Derzi (2014, p. 62) ressalta a importância de se considerar a regressividade do Sistema Tributário Nacional quando da avaliação de programas assistenciais:

A aferição da regressividade do sistema tributário deveria ser a meta mínima, numericamente definida, com que os benefícios e programas assistenciais deveriam ser mensurados. Temos toda responsabilidade coletiva e objetiva pela implementação e manutenção dos males de um sistema tributário regressivo e penalizante para os muitos pobres. O estado tem o dever de reparar tal injustiça. Somente acima desse limite, poderíamos pensar em responsabilidade pessoal pelas escolhas feitas.

O recente posicionamento da autora representa um passo na direção da construção de uma Teoria Crítica do Direito Tributário brasileira. Tal teoria terá por objetivo primordial colocar sob o sol as colunas de opressão que sustentam o Sistema Tributário Nacional, evidenciando o seu déficit democrático. Alinhando-se com esse propósito, o presente trabalho sugere a utilização do conceito de “desposseção” como fundamento ético para se repensar o sujeito do Direito Tributário, apontando para a necessidade de se formular uma teoria que inclua os *sujeitos silentes*, conforme se argumentará adiante. Antes de se passar a um esboço da noção de desposseção, e após ter explanado acerca da parcialidade do Direito Tributário, é preciso explicitar o modo como a Teoria Crítica do Direito Tributário é incorporada a esta dissertação.

---

<sup>76</sup> No original: “*The taxation system cannot solve the problem of women’s economic inequality. There is a view that to deploy tax law for any instrumental purpose somehow detracts from its purity and causes it to function less well as a system of tax law. The project of this book is to argue, within the constraints of the first observation, that the second observation is not correct and that the tax system should be deployed to militate against economic discrimination against women.*”

### 2.3 A Teoria Crítica do Direito Tributário como escolha de método

Seguramente, pode-se afirmar que a Teoria Crítica do Direito Tributário surge como contraponto à ideologia da neutralidade, acima sintetizada, para afirmar que as leis tributárias não respondem a postulados naturais inafastáveis, mas são o resultado de variáveis políticas. Como enfatiza Victor Uckmar (2011, p. 07, tradução nossa): “a história dos povos, as lutas políticas, o consenso dos cidadãos, a adequada administração pública, o desenvolvimento econômico, o bem estar social e — mais recentemente — a globalização todos estão estreitamente vinculados ao fato fiscal<sup>77</sup>”.

Dizer que *o tributo é político*, mote da Teoria Crítica do Direito Tributário, implica afirmar que no âmbito de qualquer sistema tributário pode-se identificar grupos em choque e antagonismos que se enfrentam para determinar a anatomia daquilo que se denominou outrora *sistema nervoso do Estado*<sup>78</sup>. De hábito, o Sistema Tributário volta sua face para alguns poucos ganhadores, dando as costas para a multidão daqueles “[...] que ainda são sacrificados em nome da abundância [...]”<sup>79</sup> (MARCUSE, 1969, p. 59, tradução nossa). É nesse antagonismo que se determinará, por exemplo, o sentido do fluxo distributivo colocado em marcha pelo Sistema Tributário, se ascendente (do mais pobre para o mais rico) ou descendente (do mais rico para o mais pobre).

Não obstante, deve-se atentar para o fato de que o Direito Tributário brasileiro caracteriza-se por sua expressiva constitucionalização<sup>80</sup>. Assim sendo, há uma modulação da política por parte da Constituição que torna algumas escolhas (juridicamente) impossíveis, por confrontarem norma constitucional. Nesse sentido, pode-se concordar com Alfredo Augusto Becker (2010, p. 638) para dizer que o Direito Tributário é sim um instrumento, porém, no

---

<sup>77</sup> No original: “*la historia de los pueblos, las luchas políticas, el consenso de los ciudadanos, la adecuada administración pública, el desarrollo económico, el bienestar social y — más recientemente — la globalización todos están estrechamente vinculados al hecho fiscal*”.

<sup>78</sup> “Because taxes are collected in the name of the ‘public interest’ or the ‘common good’, the payment of taxes raises questions as to the nature of such good, in whose interest taxes are collected and the questions as to the nature of the public. Any debate over taxes ends up raising the bread and butter questions of politics. Thus, to their intrinsic political value we can add a high symbolic meaning. As further evidence of all this, we can add the observation that taxes tend to be at the core of political turmoil. They are among the political institutions most sensitive to the uneasiness of the political. Bodin’s claim that taxes constitute the *nervous system* of the state summarises all these ideas in a peculiarly graphic manner.” (MENÉNDEZ, 2001, p. 32, grifos no original)

<sup>79</sup> No original: “[...] *those who are still being sacrificed to abundance* [...]”

“The number of people who live in poverty has always far exceeded the number who do not.” (VAUGHAN, 2008, p. 1)

<sup>80</sup> Sobre a natureza das normas constitucionais e a problemática da inclusão do sistema tributário em uma dada Constituição, veja-se o texto de Canotilho (2003, p. 1138) acerca da existência de normas materialmente constitucionais.



contexto brasileiro, considerando-se os princípios retores do Sistema Tributário Nacional contidos na Constituição de 1988, o manejo deste instrumento deve ser rigidamente orientado pelas normas constitucionais. No intuito de informar políticas tributárias que se contraponham à iniquidade atual, a Teoria Crítica do Direito Tributário, campo interdisciplinar cuja origem<sup>81</sup> remete aos *Critical Legal Studies*<sup>82</sup> (cf. UNGER, 1986), tem recorrido a diferentes áreas de estudo:

Embora a maioria dos pesquisadores em igualdade tributária internacional tenha focado no gênero, existem numerosas outras características identitárias ou pontos de diferença que poderiam ser relevantes quando da avaliação da política tributária em relação a seus vieses. Teóricos da Teoria Crítica do Direito Tributário, escrevendo do ponto de vista dos estudos críticos de raça, LatCrit [Teoria Crítica Latina], teoria jurídica feminista, estudos da deficiência ou teoria *queer*, têm explorado muitas dessas características e levantado questões relacionadas à raça, etnia, gênero, deficiência, orientação sexual e identidade de gênero. (KNAUER, 2014, p. 231-231, tradução nossa)

Neste sentido, há uma incompatibilidade de partida entre a Teoria Crítica do Direito Tributário e o método que informa a teoria tradicional, aqui denominado de “formalismo”. A história da controvérsia relacionada ao formalismo pode ser melhor buscada em uma obra de Teoria Geral do Direito, motivo pelo qual não será aqui investigada<sup>83</sup>. Não obstante, mostra-se pertinente uma breve definição. Em uma abordagem simplista, o formalismo jurídico

---

<sup>81</sup> Como ressaltam Anthony C. Infanti e Bridget J. Crawford a obra de Grace Blumberg, precursora da Teoria Crítica do Direito Tributário nos Estados Unidos, é exemplo inaugural naquele país, o que se corrobora da leitura de seu artigo seminal sobre o impacto do sistema tributário estadunidense na vida das mulheres: “Writing in 1971, Blumberg called the tax disincentives against women’s paid labor ‘an instrument of social control’. Blumberg pointed at the Code as inappropriately influencing women’s career choices: ‘If the right to work is understood as a fundamental individual right, every individual should be afforded a neutral context in which to make a decision about work.’” (INFANTI; CRAWFORD, 2009, p. 46).

<sup>82</sup> “The CLS movement has its origins in the work of the Conference on Critical Legal Studies in the US, which first met in 1977, and was internationalized in the Critical Legal Conference in Britain and the Critique du droit in France. The CLS movement is united in its critical attitude to mainstream legal theory and the liberal agenda and philosophy of which it is part. Its self image, as the name of the movement suggests, is negative rather than positive.” (MIÉVILLE, 2005, p. 46)

<sup>83</sup> A adoção do formalismo e o déficit democrático dele resultante relacionam-se ao movimento que tornou o direito tributário uma disciplina autônoma: “Its academic emancipation took place at the end of the last century, and was based on a double methodological move that has deeply influenced its evolution. On the one hand, tax law claimed autonomy vis a vis other legal branches by means of borrowing some of its basic concepts (e.g. *income*) and principles (e.g. *ability to pay*) from public finance. This allowed it to claim that it dealt with institutions and legal principles which were peculiar to it and unknown to other branches of the law. On the other hand, tax law distanced itself from public finance by applying legal methodology to the subject matter – i.e., taxation – which it shared with public finance. In most cases, tax law adopted a formalistic legal methodology, which aimed at purifying or isolating law from other social sciences, and implied a largescale borrowing from the ‘classic’ doctrine of private law. We can read repeated claims by tax lawyers that they understand basic concepts and principles in a legal and not in an economic sense; and a good deal of the doctrinal work focuses on offering legal definitions of the concepts and principles (on conceptualisation). This double move led to a fragile autonomy, which was maintained at the price of isolating this department of law from general practical and legal discourses. As a result, formalism remains a mainstream approach for tax scholars. They tend to deal with dry and technical issues, and ‘their style of argument stresses the search for technically proficient, consensus solutions having appeal across the political spectrum’.” (MENÉNDEZ, 2001, p. 34-35, grifos no original)

corresponde a uma teoria “[...] historicamente resistente” (STONE, 2000, p. 48), segundo a qual a adjudicação é a aplicação de normas aos fatos, em uma dinâmica puramente dedutiva e alheia a qualquer interferência externa. Em última instância, para um adepto do formalismo, a atividade judicial deveria restringir-se à aplicação (quase mecânica) do Direito tal como ele é, sendo irrelevante qualquer posicionamento do intérprete (sobretudo o juiz), acerca de como o Direito deve ser. A despeito de não se tratar de um conceito unívoco (SCHAUER, 1988), verifica-se que o formalismo pode assumir a forma genérica de uma suposição no sentido de que “[...] a própria Lei Maior teria feito uma opção por princípios formais [...]” (ROCHA, 2014, p. 155) em detrimento de princípios materiais. De modo geral, pode-se dizer que a Teoria Crítica do Direito Tributário tem por objetivo, justamente, colocar no centro do Direito Tributário os princípios materiais, restaurando sua dignidade.

As condições de surgimento do formalismo no Brasil relacionam-se como nota Marco Aurélio Greco (2011, p. 12) com a Ditadura Militar que, por razões óbvias, não admitia a discussão aberta sobre a substância do Direito, o que teria favorecido a formação de uma escola de pensamento que, influenciada pelos trabalhos de Lourival Vilanova, se voltava apenas para a investigação de aspectos formais das normas tributárias. Evidentemente, a recusa a discutir a tributação em termos substantivos, com atenção aos princípios constitucionais materiais, não encontra justificativa no cenário político contemporâneo. Como sustenta Greco (2011, p. 16), “a grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma.”

Não seria, portanto, exagero afirmar-se que a Teoria Tradicional do Direito Tributário, sob o ponto de vista interno, está em desconformidade com a Constituição. Tal desarmonia se concretiza justamente no déficit, acima mencionado, em relação aos princípios materiais. Não se ignora a importância dos princípios formais aos quais se submete a tributação no Brasil. O que se deseja questionar é a precedência que tais princípios têm assumido em relação aos princípios materiais. O presente trabalho, dentro de suas limitações, deseja sinalizar para a necessidade de se construir um sistema tributário democrático, o qual não é possível, senão mediante o resgate do princípio constitucional da *solidariedade*. É neste sentido que já se fala na indispensabilidade de uma modificação do paradigma bilateral, que há muito informa o Direito Tributário, por uma teoria multilateral sensível ao fato do contribuinte estar inserido em uma comunidade política, pois

tributos são institutos que só podem ser compreendidos apropriadamente se se levar em conta a existência de dois tipos de relação associadas a eles. A relação horizontal que diz respeito a todos os membros em um sentido relevante de uma comunidade política e corresponde aos direitos e obrigações mútuos e difusos derivados do fato de se partilhar tal comunidade [...]. As relações verticais, pelo menos quando tributos específicos são pagos, traduzem em um formato institucional preciso tais obrigações difusas, tornando-as concretas e determinadas. Isso significa que os tributos são públicos e multilaterais<sup>84</sup>. (MENÉNDEZ, 2001, p. 114-115)

Sumariamente, o que se pretende aqui, seguindo-se o caminho proposto pela Teoria Crítica do Direito Tributário, é investigar como se poderia democratizar o Direito Tributário, o que implica a necessidade de se desconstruir a falsa hierarquia que no Brasil colocou os princípios formais em situação de superioridade em relação aos princípios constitucionais materiais, para assim fazer da solidariedade o eixo do Sistema Tributário Nacional. Para tanto, é útil recorrer também ao giro ético dos trabalhos mais recentes de Judith Butler.

#### **2.4 A violência ética da Teoria Tradicional do Direito Tributário: precariedade, vulnerabilidade e desposseção**

Qualquer projeto de justiça social deve ser concebido tendo como sujeito a pluralidade que constitui o “nós” implícito na dinâmica dos movimentos sociais. Isso significa enfatizar a potência política dos vínculos intersubjetivos<sup>85</sup>, sem recair, contudo, em uma dissolução organicista do “eu” (BUTLER, 2015b, p. 180), em detrimento das concepções individualistas (BUTLER, 2015a, p. 66), segundo as quais a agência política é previamente determinada por um eixo identitário fixo. Trata-se, na realidade, de se constatar que as identidades são constituídas por diversos “[...] backgrounds de classe, raciais e religiosos, comunidades linguísticas e formações culturais que se cruzam<sup>86</sup>” (BUTLER, 2015a, p. 68, tradução nossa).

---

<sup>84</sup> No original: “*Taxes are institutions that can only be properly understood if one takes into account the existence of two kinds of relationships associated to them. The horizontal one relates all members in a relevant sense of a political community, and corresponds to the mutual and diffuse rights and obligations deriving from the fact of sharing such community [...]. The series of vertical relationships, at the very least as many as specific taxes are paid, translate into a precise institutional format such diffuse obligations, rendering them concrete and determinate. That means that taxes are public and multilateral.*”

<sup>85</sup> Não se trata, por outro lado, de romantizar essa potência que não se pode dissociar de uma agressão que é sempre iminente: “*We cannot presume that interdependency is some beautiful state of coexistence; it is not the same as social harmony. Inevitably, we rail against those on whom we are most dependent [...] and there is no way to dissociate dependency from aggression once and for all – this was perhaps the profound insight of Melanie Klein, but surely also Thomas Hobbes in another idiom.*” (BUTLER, 2015a, p. 151)

<sup>86</sup> No original: “[...] *class, racial, and religious backgrounds, crossing communities of language and cultural formation.*”

Com Butler (2015a, p. 67, tradução nossa) podemos afirmar que há uma “[...] distribuição demográfica da precariedade [...]” nas sociedades atuais, na medida em que as estruturas que protegem os sujeitos das intempéries econômicas, da insegurança e da precarização são desigualmente distribuídas no tecido social. Viabilizadas por instituições que o neoliberalismo deseja ocultar, em favor de uma mistificadora ética empresarial, cujo exemplo mais evidente parece ser o ideal do *self-made man*, a distribuição desigual da precariedade pode ser contraposta pela “[...] rede social de mãos que buscam minimizar a não-vivibilidade (*unlivability*) das vidas” (BUTLER, 2015a, p. 67, tradução nossa). A distinção entre essa concepção e a concepção clássica das políticas liberais ou da luta pelo reconhecimento, as duas últimas calcadas em ontologias indentitárias<sup>87</sup>, está em que

[...] esse conjunto plural de direitos, que devem ser vistos como coletivos e corporificados, não são formas de se afirmar o tipo de mundo em que qualquer um de nós deveria ser capaz de viver; antes, eles emergem de um entendimento de que a condição de precariedade é distribuída diferencialmente e que a luta contra, ou a resistência à precariedade tem de se basear na demanda de que as vidas sejam tratadas igualmente e que elas devem ser igualmente vivíveis<sup>88</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 67, tradução nossa)

Não se trata aqui simplesmente de invocar direitos abstratos, mas de lutar efetivamente pela distribuição equitativa dos bens públicos, “[...] condição de nosso autogoverno enquanto democracia [...]”<sup>89</sup>” (BUTLER, 2015a, p. 69). É importante ressaltar que a autora não apresenta suas reflexões como um complemento à filosofia liberal que atribui ao indivíduo direitos inatos (quer na acepção moderna dos direitos naturais quer na acepção contemporânea dos direitos humanos). Com efeito, a luta contra a precariedade não se faz apenas por meio do estabelecimento de direitos individuais, mas sim por meio da luta por reivindicações que são

---

<sup>87</sup> Nos termos da autora, a precariedade que nos caracteriza precede a individuação, e nos vincula em uma teia de relações sem a qual a subjetivação não é possível: “[...] when I act ethically, I am undone as a bounded being. I come apart. I find that I am my relation to the ‘you’ whose life I seek to preserve, and without that relation, this ‘I’ makes no sense and has lost its mooring in this ethics that is always prior to the ontology of the ego.” (BUTLER, 2015, p. 110).

<sup>88</sup> No original: “[...] *these plural set of rights, rights we must see as collective and embodied, are not modes of affirming the kind of world any of us should be able to live in; rather they emerge from an understanding that the condition of precarity is differentially distributed, and that the struggle against, or the resistance to, precarity has to be based on the demand that lives should be treated equally and that they should be equally livable.*”

<sup>89</sup> No original: “[...] *condition of our self-governing as a democracy* [...]”

dedutíveis do próprio corpo<sup>90</sup> e, para usar a linguagem delicada de Simone Weil (1949, p. 45), do *enraizamento* dos sujeitos<sup>91</sup> no mundo:

[...] esses corpos são produtivos e performativos. Por outro lado, eles podem persistir e agir apenas quando amparados por ambientes, nutrição, trabalho, modos de sociabilidade e pertencimento. E quando esses suportes desaparecem e a precariedade é exposta, eles se mobilizam de outra forma, apreendendo os suportes que existem, no intuito de alegar que não pode haver vida corporificada sem suporte social e institucional, sem emprego permanente, sem redes de cuidado e interdependência, sem direitos coletivos a abrigo e liberdade política, mas a luta por tais suportes é sua própria forma social. [...] essa aliança não é redutível a uma coleção de indivíduos e, estritamente falando, não são indivíduos que agem. Além disso, a ação em aliança ocorre precisamente entre aqueles que dela participam e isso não é um ideal ou um espaço vazio. Esse intervalo é o espaço da sociabilidade e do amparo, é o espaço da constituição em uma sociabilidade que não é nunca redutível à perspectiva individual e da dependência a estruturas sem as quais não há vida durável e vivível<sup>92</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 84, tradução nossa)

Nesse sentido, o “direito de ter direitos” (BUTLER, 2015a, p. 80) não decorreria, para a autora, do direito natural ou de qualquer concessão institucional, mas derivaria diretamente de um *exercício* de “[...] persistência do corpo contra aquelas forças que visam à sua debilitação ou erradicação<sup>93</sup>” (BUTLER, 2015a, p. 83, tradução nossa). Em uma primeira leitura, o ponto de partida de Butler (2015a, p. 118, tradução nossa) é singelo: “algumas reivindicações éticas emergem da vida corporal [...]”<sup>94</sup>, porém a sua generalização traz consigo efeitos radicais para a determinação do papel do Direito Tributário no combate à precariedade, haja vista que esta última é indissociável da política econômica que, por sua vez, informa o Direito Tributário:

Podemos transformar isso em uma reivindicação existencial mais ampla, nomeadamente, a de que todos são precários, e isso decorre de nossa existência social como seres corpóreos que dependem uns dos outros para ter abrigo e sustento e que, portanto, correm risco de se tornarem apátridas (*statelessness*), de se tornarem sem teto

<sup>90</sup> “If we are living organisms who speak and act, then we are clearly related to a vast continuum or network of living beings; we not only live among them, but our persistence as living organisms depends on that matrix of sustaining interdependent relations.” (BUTLER, 2015, p. 83)

<sup>91</sup> “L’enracinement est peut-être le besoin le plus importante et le plus méconnu de l’âme humaine. C’est un des plus difficiles à définir. Un être humain a une racine par sa participation réelle, active et naturelle à l’existence d’une collectivité qui conserve vivants certains trésors du passé et certains pressentiments d’avenir.” (WEIL, 1949, P. 45)

<sup>92</sup> No original: “[...] *these bodies are productive and performative. On the other hand, they can persist and act only when they are supported, by environments, by nutrition, by work, by modes of sociality and belonging. And when these supports fall away and precarity is exposed, they are mobilized in another way, seizing upon the supports that exists in order to make a claim that there can be no embodied life without social and institutional support, without ongoing employment, without networks of interdependency and care, without collective rights to shelter and political enfranchisement, but their struggle is its own social form. [...] that alliance is not reducible to a collection of individuals, and it is, strictly speaking, not individuals who act. Moreover, the action in alliance happens precisely between those who participate, and this is not an ideal or empty space. That interval is the space of sociality and of supports, of being constituted in a sociality that is never reducible to one’s own perspective and to being dependent on structures without which there is no durable and livable life.*”

<sup>93</sup> No original: “[...] *persistence of the body against those forces that seeks its debilitation or eradication.*”

<sup>94</sup> No original: “[...] *some ethical claims emerge from bodily life [...].*”

(*homelessness*) e de serem destituídos sob condições políticas injustas e desiguais. Na mesma medida em que faço essa afirmação, faço também outra, nomeadamente, a de que *nossa precariedade depende, em larga medida, da organização de relações econômicas e sociais e de instituições políticas. [...] a precariedade é indissociável daquela dimensão da política que diz respeito à organização e proteção das necessidades corpóreas. A precariedade expõe nossa sociabilidade, as frágeis e necessárias dimensões de nossa interdependência*<sup>95</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 118-119, tradução nossa, grifamos)

A justiça distributiva — isto é, a questão acerca de “[...] como a sociedade ou o grupo deve alocar seus recursos escassos ou produtos entre indivíduos com interesses ou reivindicações que competem entre si [...]”<sup>96</sup>, na definição de Samuel Fleischacker (2004, p. 01, tradução nossa) — adquire então concretude na forma de uma “[...] luta acerca de como os corpos serão amparados no mundo — uma luta por emprego e educação, distribuição equitativa de alimentos, abrigos habitáveis e liberdade de movimento e de expressão, para nomear apenas alguns”<sup>97</sup> (BUTLER, 2015, p. 72, tradução nossa), o que permite à autora ressaltar que “a reivindicação por igualdade não é apenas falada ou escrita, mas é feita precisamente quando corpos aparecem juntos ou, antes, quando, por meio de sua ação, eles trazem o espaço da aparência à existência”<sup>98</sup> (BUTLER, 2015a, p. 89, tradução nossa). Consequentemente, o reconhecimento da centralidade política da precariedade, pode servir de grade de análise para a crítica de políticas públicas, uma vez que o orçamento é peça central para a efetivação de direitos ou, para utilizar os termos de Butler (2015a, p. 119, tradução nossa), é um dispositivo de distribuição da precariedade:

Quer explicitamente exposto ou não, todo esforço político para gerir populações envolve uma distribuição tática de precariedade que depende das normas dominantes relativamente a quais vidas são passíveis de luto (*grievable*) e dignas de proteção e quais vidas não são passíveis de luto (*ungrievable*), ou marginalmente ou episodicamente passíveis de luto, e assim, já se encontram perdidas em parte ou no todo, sendo então menos dignas de proteção e sustento<sup>99</sup>.

<sup>95</sup> No original: “*We can make this into a broad existential claim, namely, that everyone is precarious, and this follows from our social existence as bodily being who depend upon one another for shelter and sustenance and who, therefore, are at risk of statelessness, homelessness, and destitution under unjust and unequal political conditions. As much as I am making such a claim, I am also making another, namely, that our precarity is to a larger extent dependent upon the organization of economic and social relationships, the presence or absence of sustaining infrastructures and social and political institutions. [...] precarity is indissociable from that dimension of politics that addresses the organization and protection of bodily needs. Precarity exposes our sociality, the fragile and necessary dimensions of our interdependency.*”

<sup>96</sup> No original: “[...] *how a society or group should allocate its scarce resources or product among individuals with competing needs or claims [...].*”

<sup>97</sup> No original: “[...] *struggle over how bodies will be supported in the world – a struggle for employment and education, equitable food distribution, livable shelter, and freedom of movement and expression, to name a few.*”

<sup>98</sup> No original: “*the claim of equality is not only spoken or written, but is made precisely when bodies appear together, or, rather, when through their action, they bring the space of appearance into being.*”

<sup>99</sup> No original: “*Whether explicitly stated or not, every political effort to manage populations involves a tactical distribution of precarity [...] one that depends on dominant norms regarding whose life is grievable and worth protecting and whose life is ungrievable, or marginally or episodically grievable, and so, in that sense, already lost in part or in whole, and thus less worthy of protection and sustenance.*”

Apesar de se encontrar intuitivamente mais próxima da abordagem do Direito Financeiro — que apresenta, por si só, apelativas questões para futuras agendas de pesquisa —, a abordagem butleriana é útil também para os fins deste trabalho, uma vez que ao considerar que “[...] aquelas dimensões mais urgente e largamente involuntárias de nossas vidas, as quais incluem a fome e a necessidade de abrigo, cuidados médicos, e proteção contra a violência, natural ou humanamente imposta, são cruciais para a política<sup>100</sup>” (BUTLER, 2015a, p. 96, tradução nossa), a ética delineada pela autora pode ajudar a trazer à tona o lugar que os despossuídos ocupam no Sistema Tributário Nacional, denunciando a sua exclusão. Também nesse sentido, é preciso fazer a crítica da Teoria Tradicional do Direito Tributário, porque essa disciplina, ao adotar o formalismo, tornou-se eticamente pobre e o sintoma mais premente de sua miséria é a ausência de uma teoria do sujeito tributário sensível à realidade econômica brasileira, marcada pela flagrante injustiça social.

A constatação de que os seres humanos não podem viver *desenraizados*<sup>101</sup> — de que “[...] ninguém, por mais que seja velho, supera essa condição particular de dependência e suscetibilidade<sup>102</sup>” (BUTLER, 2015a, p. 131, tradução nossa) — torna a vulnerabilidade a premissa básica de uma ética fundamentada em uma moral da *vivibilidade*. Todavia, para seguir os passos da autora, é preciso divisar na vulnerabilidade não uma disposição episódica relativa a corpos especialmente desprotegidos, mas sim um elemento indissociável de uma humanidade que

[...] não vem ao mundo como agentes automotores; o controle motor é estabelecido com o tempo; o corpo entra na vida social em primeiro lugar em condições de dependência, como um ser dependente, o que significa que mesmo os primeiros momentos, ou vocalização e movimento, respondem a um conjunto de condições de sobrevivência que muda. Essas condições incluem pessoas em algum lugar, mas não necessariamente uma outra pessoa encarnada que, a propósito, só possui os meios de alimentar e abrigar se essa pessoa for ela mesma amparada<sup>103</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 130)

Assim, o sujeito, nos termos da autora, não pode ser compreendido sem se fazer referência às condições sociais de seu surgimento, uma vez que está desde o nascimento inexoravelmente exposto à história e à economia (BUTLER, 2015a, p. 148):

<sup>100</sup> No original: “[...] *those most urgent and largely involuntary dimensions of our lives, which include hunger and the need for shelter, medical care, and protection from violence, natural or humanly imposed, are crucial to politics.*”

<sup>101</sup> “[...] le pouvoir de l’argent et la domination économique peuvent imposer une influence étrangère au point de provoquer la maladie du déracinement.” (WEIL, 1949, p. 46)

<sup>102</sup> No original: “[...] *no one, however old, ever grows out of this particular condition, characterized as dependent and susceptible.*”

<sup>103</sup> No original: “[...] *do not come into the world as self-motoring agents; motor control is established through time; the body is entered into social life first and foremost under conditions of dependency, as a dependente being, which means that even the first moments or vocalization and movement are responding to a changing set of conditions for survival. Those conditions include people somewhere, but not necessarily one other embodied person who, by the way, only has the means to feed and shelter if that person is supported as well.*”

[...] o corpo existe em uma relação extática com as condições de amparo que ele deve exigir, mas isso significa que o corpo nunca existe em um modo ontológico que seria distinto de suas situações históricas. [...] o corpo está exposto à história, à precariedade e à força, mas também àquilo que é espontâneo e aprazível como a paixão e o amor, ou a amizade repentina ou a perda repentina ou inesperada<sup>104</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 148, tradução nossa)

A noção de despossessão surge então com toda a sua força, contrapondo-se à ontologia do individualismo possessivo (MACPHERSON, 1990) que bloqueia o aspecto relacional da subjetividade (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 9). Para visualizar a despossessão e intuir a potência do conceito, basta recorrer à descrição quase literária de Marx (2010, pp. 82-83, grifos no original) sobre a alienação:

O trabalho produz maravilhas para os ricos, mas produz privação para o trabalhador. Produz palácios, mas cavernas para o trabalhador. Produz beleza, mas deformação para o trabalhador. Substitui o trabalho por máquinas, mas lança uma parte dos trabalhadores de volta a um trabalho bárbaro e faz da outra parte máquinas. Produz espírito, mas produz imbecilidade, cretinismo para o trabalhador. [...] Em que consiste, então, a exteriorização (*Entäusserung*) do trabalho? Primeiro, que o trabalho é externo (*äusserlich*) ao trabalhador, isto é, não pertence ao seu ser, que ele não se afirma, portanto, em seu trabalho, mas nega-se nele, que não se sente bem, mas infeliz, que não desenvolve nenhuma energia física e espiritual livre, mas mortifica sua *physis* e arruína seu espírito. [...] Esta relação é a relação do trabalhador com sua própria atividade como uma [atividade] estranha não pertencente a ele, a atividade como miséria, a força como impotência, a procriação como castração.

No dicionário especializado *Black's Law* (GARNER, 2004, p. 1422), o vocábulo “*dispossession*” encontra-se assim definido: “*Deprivation of, or eviction from, rightful possession of property; the wrongful taking or withholding of possession of land from the person lawfully entitled to it*”. Essa a sua acepção corrente no *Common Law* contemporâneo que guarda a memória de sua acepção histórica mais forte, aquela relacionada à acumulação primitiva (MARX, 2013, p.785). Na sua expressão mais contemporânea, a despossessão relaciona-se, ainda, com a nova efígie do imperialismo que, nos termos de David Harvey (2003, p. 137), coloca em movimento uma “acumulação por despossessão”.

É preciso então fazer da reflexão ética um campo sensível ao fato de que “[...] o sujeito luta invariavelmente com condições de vida que não poderia ter escolhido” (BUTLER, 2015b, p. 31). Nesse sentido, concepções como o sujeito liberal autorreferente, frequentemente

---

<sup>104</sup> No original: “[...] *the body exists in a ecstatic relation to the supporting conditions it has or must demand, but this means that the body never exists in an ontological mode that is distinct from its historical situations. [...] the body is exposed, to history, to precarity, and to force, but also to what is unbidden and felicitous, like passion and love, or sudden friendship or sudden or unexpected loss.*”



adotadas de forma acrítica por autores do campo jurídico, são inadequadas, por ignorarem a despossessão que é simultaneamente condição de possibilidade da subjetivação e causa da abjeção:

[...] a despossessão significa uma submissão inaugural do sujeito-a-ser às normas de inteligibilidade, uma submissão que em sua paradoxal simultaneidade com o domínio, constitui o processo ambivalente e tênue de sujeição. Ele ressoa então com as forclusões psicológicas que determinam quais “vínculos apaixonados” são possíveis e plausíveis para que alguém se torne sujeito. Por outro lado [...], ser despossuído se refere aos processos e ideologias por meio das quais as pessoas são renegadas e tornadas abjetas (*abjected*) por poderes normativos e normalizadores que definem a inteligibilidade cultural que regula a distribuição de vulnerabilidades: perda da terra e da comunidade; propriedade do corpo vivo de alguém por outra pessoa, como nas histórias de escravidão; sujeição à violência militar, imperial e econômica; pobreza, regimes securitários, subjetivação biopolítica, individualismo possessivo liberal, governamentalidade neoliberal e precarização<sup>105</sup>. (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, pp. 1-2, tradução nossa)

Neste sentido é que se pode afirmar, ressoando Adorno, que uma ética que ignore as condições de subjetivação é uma ética violenta. Dessa incindibilidade entre o sujeito e as condições sociais que tornam possível o seu surgimento, decorre a necessidade de se fazer a crítica da ética que informa ou resulta de tais teorias:

Faz-se necessário considerar a relação da ética com a crítica social, uma vez que parte do que considero tão difícil de narrar são as normas — de cunho social — que dão origem a minha existência. Elas são, por assim dizer, a condição da minha fala. Sou interrompida por minha própria origem social, e por isso tenho de encontrar um jeito de avaliar quem sou deixando claro que sou da autoria daquilo que me precede e me excede, e que isso, de maneira nenhuma, me exime de relatar a mim mesma. Mas significa que se me posiciono como se pudesse reconstruir as normas pelas quais se instaura e se sustenta minha condição de sujeito, então recuso a própria desorientação e interrupção da minha narrativa implicadas pela dimensão social dessas normas. Isso não quer dizer que eu não possa falar dessas questões, mas apenas que, quando o faço, devo ter cuidado para entender os limites do que posso fazer, os limites que condicionam todo e qualquer fazer. Nesse sentido, devo adotar uma postura crítica. (BUTLER, 2015b, p. 107)

A crítica torna-se, assim, retomando o caminho aberto por Michel Foucault (1990, p. 38), uma tática em face do governo e um projeto de resistência diante da desigual distribuição de vulnerabilidades. O que demanda que a própria ideia de *responsabilidade* seja atualizada — “[...] ela não pode estar ligada ao conceito de um si-mesmo totalmente transparente para si próprio”

<sup>105</sup> No original: “[...] *dispossession signifies an inaugural submission of the subject-to-be to norms of intelligibility, a submission which, in its paradoxical simultaneity with mastery, constitutes the ambivalent and tenuous processes of subjection. It thus resonates with the psychic foreclosures that determine which “passionate attachments” are possible and plausible for “one” to become a subject. [...] On the other side (the extent to which this side can be assumed as “other” will have to remain in suspension for a while), being dispossessed refers to processes and ideologies by which persons are disowned and abjected by normative and normalizing powers that define cultural intelligibility and that regulate the distribution of vulnerability: loss of land and community; ownership of one’s living body by another person, as in histories of slavery; subjection to military, imperial, and economic violence; poverty, securitarian regimes, biopolitical subjectivation, liberal possessive individualism, neoliberal governmentality, and precarization.*”

(BUTLER, 2015b, p. 111) — para se adequar a uma ética que seja simultaneamente moral. Nesse sentido, qualquer que seja a definição de responsabilidade adotada, esta não poderá prescindir do conceito de solidariedade:

De certo modo, as pessoas que você encontra na rua ou fora da rua, ou na prisão, ou na periferia, ou no caminho que ainda não é uma rua, ou em qualquer fundamento que abrigue a aliança que é possível neste momento, não são precisamente as pessoas que você escolheu. Eu quero dizer, a maior parte de nós, quando chegamos, não sabemos quem mais está vindo, o que significa que aceitamos um tipo de dimensão não escolhida de nossa solidariedade aos outros. Talvez possamos dizer que o corpo está sempre exposto a pessoas e impressões sobre as quais ele não tem algo a dizer, não pode prever ou controlar plenamente, e essas condições da personificação social são as que nós ainda não quebramos completamente. Eu quero sugerir que a solidariedade emerge dessa situação muito mais do que de acordos deliberados nos quais entramos intencionalmente<sup>106</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 152, tradução nossa)

Resumidamente, o maior aporte que o conceito de desposseção pode trazer para a Teoria Crítica do Direito Tributário é a *explicitação do vínculo incindível entre subjetividade e as condições sociais*. Além disso, a desposseção permite refletir acerca do aspecto político da relacionalidade que faz das relações intersubjetivas o fundamento da constituição do *self*. Isso implica em considerar que o contribuinte está ligado a outros de um modo que não pode ser abstraído, o que remete à imagem dos vasos comunicantes (FALSITTA, 2011; MENÉNDEZ, 2001, p. 79). Tornam-se, então, particularmente questionáveis as teorias tributárias condescendentes com o neoliberalismo individualista que está diluído, por exemplo, na defesa da abstração do intuito econômico em favor da forma e na defesa da elisão fiscal. Além disso, a desposseção, por sua estrutura complexa e interseccional é um modo de refletir a “subalternidade” e reiterar que a desigualdade brasileira não pode ser pensada sob a estrita ótica da disparidade econômica, pois na sua construção concorrem também fatores sociais que não se reduzem aos fatores econômicos (nível de renda, por exemplo), como concluiu Jessé Souza (2006).

Torna-se imperativo, portanto, passar da responsabilidade individual para a responsabilidade política, em um movimento contrário àquele promovido pelo neoliberalismo, segundo o qual “[...] não há forças sociais, propósitos comuns, lutas, responsabilidades, apenas riscos individuais, interesses privados e autointeresses — tudo individualmente calculável e

---

<sup>106</sup> No original: “In a sense, the people you find in the street or off the street or in the prison or on the periphery, on the path that still is no street, or in whatever basement that houses the coalition that is possible at the moment are not precisely the ones you choose. I mean, for the most part, when we arrive, we do not know who else is arriving, which means that we accept a kind of unchosen dimension to our solidarity with others. Perhaps we could say that the body is always exposed to people and impressions it does not have a say about, does not get to predict or fully control, and that these conditions of social embodiment are those we have not fully brokered. I want to suggest that solidarity emerges from this rather than from deliberate agreements we enter knowingly.”

impenetravelmente auto-dominado<sup>107</sup>” (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 105, tradução nossa). Já se verifica, então, que não é possível separar definitivamente responsabilidade individual e responsabilidade coletiva, como pretendem os arautos do neoliberalismo e mais

[...] o que está em jogo acerca da responsabilidade em relação à vulnerabilidade e precariedade humanas não é o alargamento da estabelecida prefiguração ontológica do humano (em conformidade com a tradição do liberalismo do século XX e dos modos pluralistas do multiculturalismo), mas, ao revés, [...] uma “insurreição ao nível da ontologia”, isto é, o constante questionamento das condições nas quais o humano é determinado por regimes de inteligibilidade normativos e normalizadores, em termos de gênero, sexualidade, raça, nacionalidade, classe. Isso é, de fato, um esforço teórico-político que excede e ressignifica criticamente o escopo do humanismo liberal e de suas tecnologias que determinam a distribuição de direitos, recursos e meios de vida. Uma “insurreição ao nível da ontologia” parece bastante diferente de uma ontologia inclusiva, especialmente se considerarmos a ideia de que ontologias tolerantes inclusivas podem funcionar como o modo mais rápido para a exclusão<sup>108</sup>. (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 119)

A adoção destas premissas é de bastante valia para a avaliação de políticas redistributivas — tema afeto ao Direito Financeiro e às Políticas Públicas —, mas também para o Direito Tributário, se deseja-se incorporar a essa disciplina uma teoria democrática do sujeito, arrancando o contribuinte despossuído da situação de invisibilidade em que foi colocado pela Teoria Tradicional. Essa invisibilidade decorre não apenas de fatores endógenos ao Direito Tributário, mas tem suas raízes em uma certa concepção de sujeito encontrada na teoria do benefício — discurso tradicional sobre a equidade tributária — conforme se demonstrará adiante.

---

<sup>107</sup> No original: “[...] *there is no social forces, no common purposes, struggles, and responsibilities, only individual risks, private concerns, and self-interests – all individually calculable and imperviously self-mastered.*”

<sup>108</sup> No original: “[...] *what is at stake in response-ability toward human vulnerability and precarity is not the widening of the established ontological prefiguration of the human (according to the tradition of twentieth-century liberalism and pluralist modes of multiculturalism), but rather [...] an ‘insurrection at the level of ontology’, that is, the constant questioning of conditions in which the human is determined by normative and normalizing regimes of intelligibility in terms of gender, sexuality, race, nationality, class. This is indeed a theoretico-political endeavor that exceeds and critically resignifies the scope of liberal humanism and its technologies of determining the distribution of rights, resources, and livelihood. An ‘insurrection at the level of ontology’ seems quite different from an inclusive ontology, especially if we consider the idea that tolerant, inclusive ontology might work as the swiftest way to exclusion.*”

### 3 TEORIAS DA EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO E O SUJEITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

*A lei não está dispensada do dever universal de dizer a verdade. Ela o tem duplamente, pois é o proclamador universal e autêntico da natureza jurídica das coisas. A natureza jurídica das coisas não pode, por conseguinte, guiar-se pela lei, mas a lei tem de guiar-se pela natureza jurídica das coisas. (MARX, 2017, p. 81)*

*Outra abstração abusiva consiste em imaginar os seres humanos como indivíduos egoístas, movidos somente por seus interesses materiais (ditos, nessa ocasião, racionais). Mas o bem-estar pode decorrer unicamente da satisfação dos desejos de bens materiais e de poder? É como se os partidários do neoliberalismo passassem, sem perceber, da ideia de que “a concorrência é proveitosa à economia” ao princípio segundo o qual “o que é bom para a economia basta à felicidade dos seres humanos”. Ao fazerem isso, eles ocultam uma parte imensa da existência humana, aquela que a expressão “vida social” designa sumariamente. (TODOROV, 2012, p. 111)*

Considerando-se a influência das teorias econômicas na interpretação do Direito Tributário, na presente seção, far-se-á uma investigação das principais teorias acerca da igualdade tributária. Em consonância com o método crítico abordado na seção anterior, deseja-se demonstrar que o fenômeno tributário é complexo e deve ser analisado pelo pesquisador em sua heterogeneidade, o que contraria as abordagens formalistas dominantes. Uma vez explicitada a proximidade entre as teorias econômicas da equidade e o Direito Tributário, partir-se-á para uma investigação da igualdade, evidenciando as peculiaridades deste princípio na esfera tributária.

Iniciar pela igualdade tributária tem o condão de afirmar a posição central deste princípio que, por seu caráter conglobante, repercute nas demais teorias da equidade investigadas: as teorias do sacrifício; a teoria da capacidade de pagar e a teoria do benefício. Esta última, em razão da sua permeabilidade e aceitação no senso comum, terá a sua origem rastreada nos textos de Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau, para posteriormente ser investigada a significação contemporânea que assume. Finalmente, vai-se demonstrar, recorrendo-se novamente aos trabalhos de Foucault e Butler, como a teoria do benefício coloca em movimento um modelo de subjetivação em tudo dissonante dos sujeitos solidários que a Constituição pressupõe, o que indicaria uma ruptura moral entre a Constituição e tais modelos.

As teorias acerca da equidade na tributação influenciam o Direito Tributário positivo muito mais do que a literatura formalista revela. Isso porque o Direito Tributário apresenta-se como o produto de irritações difusas, convulsões e sutilezas políticas que escapam àquelas análises

que se atêm exclusivamente ao estudo dos dispositivos legais. Como se sabe, a tributação, “[...] fato social, econômico e político [...]”<sup>109</sup> (BOUVIER, 2014, p. 616, tradução nossa), é instrumental à atividade estatal. Por isso, o mero estudo das estruturas tributárias positivas, por necessário que seja à atuação do aplicador do Direito, não é de grande ajuda ao pesquisador interessado em formular juízos de valor acerca dessas mesmas estruturas. Com efeito, tal empreitada exige do pesquisador uma visão holística da atividade tributária, pois em fim de contas, “[...] a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 20). É necessário, então, que as pesquisas em Direito Tributário sejam cada vez mais sensíveis aos fenômenos políticos, o que só pode se dar a partir de um movimento de retorno à filosofia. A explicitação dos vínculos entre o Direito Tributário e a política é essencial para se compreender as incoerências do Sistema Tributário atual, em relação ao projeto constitucional democrático. Veja-se, apenas a título de exemplo, que sem se considerar a desigualdade social brasileira — elemento “extra jurídico”, aos olhos do formalismo — a progressividade dos tributos pode até ser descrita em termos técnicos, porém não poderá jamais ser adequadamente justificada sob a perspectiva política. Como destaca Misabel Derzi (2014, p. 640), é preciso conjugar a análise técnica com a investigação sob o ângulo da justiça. Não obstante, observa-se rotineiramente o florescer de teses bastante sofisticadas do ponto de vista técnico, porém extremamente insatisfatórias sob a perspectiva democrática, as quais são impulsionadas por um espírito reacionário que pretende obliterar suas motivações políticas e, assim, ocultar suas deficiências éticas.

Impulsionada pela necessidade de se reiterar a autonomia “científica” do Direito Tributário — e assim legitimar o seu próprio ofício —, a literatura especializada se esmerou, pelo menos desde Louis Trotabas (1951), em aprofundar a cisão entre Direito Tributário e os demais ramos do Direito, aqui incluído o Direito Financeiro. Também por esse motivo é que se verifica uma lacuna entre as controvérsias políticas contemporâneas acerca da redistribuição de renda e do papel reservado ao orçamento na consecução da política e a literatura tributária que tem se mostrado curiosamente silente a esse respeito. Mas as aparências não resistem a um olhar detido: o que se mostra como lacuna é na realidade um elo. Em fim de contas, os limites da tributação e a função reservada ao orçamento são, em alguma medida, proporcionais ao campo de atuação que determinada teoria política reserva ao Estado, daí a importância de se investigar detidamente o fenômeno financeiro, se se deseja “[...] levar em consideração a moralidade política [...]”

---

<sup>109</sup> No original : “[...] *fait social, économique et politique* [...]”

(MURPHY; NAGEL, 2005, p. 16) dos sistemas tributários contemporâneos. Ademais, com o auxílio da crítica, conforme se argumentou anteriormente, não é difícil discernir, por detrás do tecnicismo dos debates formalistas, o deslizar ruidoso de juízos morais questionáveis e uma espécie de postura intelectual aristocrática que deseja subtrair toda a discussão tributária da esfera pública (e conseqüentemente da apreciação filosófica):

[...] deve-se enxergar, sem qualquer dúvida, nesta situação, o fracasso do projeto legicentrista da modernidade, tão bem formulado por Kant: a Vontade Geral não submeteu a técnica jurídica; ela não a reduziu a uma pura aplicação dos princípios pela racionalização da dogmática jurídica, previamente submetida ao crivo da crítica pública da livre Razão. Inteiramente ao contrário, é tornando-se objeto da nova ciência jurídica do Estado que a questão do imposto se viu subtraída do debate público e da crítica dos filósofos<sup>110</sup>. (XIFARAS, 2006, p. 03, tradução nossa)

A crítica à ideologia tecnicista deve passar, então, por dois estágios. O primeiro, mais superficial, é o desnudamento das assunções morais que se abrigam nas entrelinhas de argumentos de ordem técnica. O segundo corresponde à desconstrução dos pressupostos que sejam insustentáveis diante do regime constitucional em vigor. De modo similar, Lisa C. Philipps (2009, p. 52, tradução nossa) propõe uma estratégia<sup>111</sup> para se explicitar a parcialidade do discurso tributário, manifestação da parcialidade do discurso técnico-científico em geral:

Primeiramente, aqueles que trabalham pela mudança devem estar alertas às contradições do discurso técnico e às maneiras pelas quais esse discurso mina as lutas políticas que estão em torno de déficits e tributação, mesmo quando esse discurso defende reivindicações imediatas de reforma do direito. Em segundo lugar, creio que seria útil, empurrar os discursos técnicos em uma direção radical sempre que possível. [...] Finalmente, é crítico, em minha visão, resistir à ideologia tecnocrata da neutralidade e preservar as questões políticas e morais que estão em jogo no primeiro plano de qualquer análise. Ainda que seja necessário e valha a pena contradizer as justificativas ao sistema tributário em vigor, é igualmente importante expor a parcialidade e a contingência das interpretações técnicas da política fiscal e insistir na discussão democrática de seus méritos políticos<sup>112</sup>.

---

<sup>110</sup> No original: “[...] *il faut à n'en pas douter voir dans cette situation l'échec du projet légicentriste de la modernité, si bien formulé par Kant: la Volonté Générale n'aura pas soumis la technique juridique; elle ne l'aura pas ramenée à une pure application des principes par la rationalisation de la dogmatique juridique, préalablement passée au crible de la critique publique de la libre Raison. Tout au contraire, c'est en devenant objet de la nouvelle science juridique de l'Etat que la question de l'impôt s'est vue soustraite au débat public et à la critique des philosophes.*”

<sup>111</sup> Veja-se também o colofon de Duncan Kennedy (2016, p. 47-48).

<sup>112</sup> No original: “*First, those working for change need to be alert to the contradictions of technical discourse and the ways it may undermine political struggles around deficits and taxation even while supporting immediate law reform struggles. Second, it would be useful, I think, to push the technical discourses themselves in a more radical direction whenever possible. [...] Finally, it is critical in my view to resist the technocratic ideology of value-neutrality, and to keep the political and moral issues that are at stake in the foreground of any analysis. While it may be necessary and worthwhile to counter arguments justifying the current fiscal system on their own terms, it is equally important to expose the partiality and contingency of technical renderings of fiscal policy and to insist on democratic discussion of the political merits.*”

No presente trabalho, partimos da premissa de que *a toda teoria da tributação corresponde uma determinada teoria da justiça que, por sua vez, pressupõe um conceito particular de sujeito tributário*. Isso porque as teorias da tributação, frequentemente, nascem sob a insígnia de apelativas teses econômicas que estão, a seu turno, comprometidas com posições ideológicas não confessadas. Em todo caso, na qualidade de discursos inseridos no panorama maior de uma filosofia da justiça, as teorias da tributação, produto de uma ciência social, colocam em funcionamento dispositivos de objetivação que “[...] transformam os seres humanos em *sujeitos*”<sup>113</sup> (FOUCAULT, 2001, p. 1042, tradução nossa, grifamos). É essa mesma dinâmica de objetivação que permitirá a ascensão do homem como objeto e sujeito da Modernidade; possibilitará o nascimento das Ciências Humanas — que perambularão em torno do homem e de seus segredos<sup>114</sup> — e se refletirá no conceito de contribuinte que se depreende das principais teorias da tributação contemporâneas.

Isso implica que se pode afirmar, por exemplo, que a uma teoria neoliberal da justiça corresponde uma determinada teoria tributária e, conseqüentemente, um determinado cânone subjetivo: o *homo oeconomicus*<sup>115</sup> (FOUCAULT et al., 2004, p. 152) ou, o seu *doppelgänger* melancólico, o *homem endividado* (Cf. LAZZARATO, 2011). É possível, então, em conformidade com essa premissa, traçar a genealogia do contribuinte no Direito Tributário atual. Um empreendimento desta magnitude escapa às possibilidades deste trabalho que se encontra, não obstante, alinhado com esse projeto mais geral, na medida em que deseja sinalizar para a invisibilização dos despossuídos e sua exclusão do conceito tradicional de contribuinte. Dito de outro modo, trata-se de demonstrar que o Direito Tributário não dialoga com os despossuídos que, não obstante, constituem a maior parte da população brasileira. Esta ausência de diálogo provoca um estranhamento, pois *se a Teoria Tradicional do Direito Tributário ignora a “ralé”* — para usar a provocativa expressão de Jessé Souza (2011, p. 46) — *o Direito Tributário positivo, em sua dinâmica, interpela essa mesma ralé incessantemente*, uma vez que um sistema tributário regressivo como o brasileiro se sustenta majoritariamente sobre os despossuídos, conforme se verá adiante.

<sup>113</sup> No original: “[...] *transforment les êtres humains en sujets.*”

<sup>114</sup> É de Foucault (1966, p. 398) a elegante formulação: “En prenant une chronologie relativement courte et un découpage géographique restreint – la culture européenne depuis le XVIIe siècle – on peut être sûr que l’homme y est une invention récent. Ce n’est pas autour de lui et de ses secrets que, longtemps, obscurément, le savoir a rôdé.”

<sup>115</sup> “L’homo oeconomicus qu’on veut reconstituer, ce n’est pas l’homme de l’échange, ce n’est pas l’homme consommateur, c’est l’homme de l’entreprise et de la production.” (FOUCAULT et al., 2004, p. 323, tradução nossa)

### 3.1 Breve panorama das teorias da equidade na tributação

Em uma primeira leitura, as teorias da equidade na tributação aparentam ser discursos antagônicos e divorciados. Todavia, na realidade dos sistemas tributários concretos, elas interpenetram-se para orientar diferentes institutos dentro de um mesmo sistema. No presente trabalho, serão analisadas cada uma destas teorias, o que servirá de suporte para uma investigação acerca do conceito de sujeito tributário que se depreende da Constituição. Reitera-se que a avaliação do Sistema Tributário brasileiro, sob o marco da crítica anteriormente apresentada, deve incluir uma apreciação não apenas de sua eficiência, mas igualmente, da teoria da justiça e, conseqüentemente, dos princípios materiais que o informam.

Conforme esquematização proposta por Louis Kaplow (2008, pp. 391-406), as teorias normativas acerca da tributação enquadram-se em quatro tipos: (i) teorias da *equidade horizontal*; (ii) teorias da igualdade de *sacrifício*; (iii) teorias da *capacidade de pagar* e (iv) teorias do *benefício*. Na divisão proposta por Nagel e Murphy (2005), tem-se (i) teorias da equidade *vertical* e *horizontal*; o (ii) princípio do benefício; e o (iii) princípio da capacidade de pagar em suas três manifestações. Não obstante a relevância destas diferenciações ao nível da Economia, do ponto de vista da Teoria Geral do Direito, apenas o princípio do benefício e o da capacidade de pagar apresentam-se como teorias verdadeiramente desenvolvidas e concorrentes. Isso se dá por uma razão muito simples: na maioria dos ordenamentos tributários contemporâneos, a equidade tributária nada mais é do que um corolário do princípio da igualdade, verdadeira “[...] regra geral, aplicável a toda e qualquer norma jurídica, independentemente da natureza do direito por ela assegurado [...]” (TORRES, 2005b, p. 340). Por esse motivo, ao contrário das teorias do benefício e da capacidade de pagar, que, de fato, se pretendem discursos concorrentes, de modo que se poderia adotar uma e refutar a outra, seria absurdo, pelo menos sob a ótica da Constituição em vigor e sob a perspectiva do constitucionalismo, pretender modelar um sistema tributário que não considerasse simultaneamente a equidade formal e a material, conforme se demonstrará adiante.

Por outro lado, a teoria do sacrifício — tomada em sua acepção restrita como teoria da igualdade de sacrifícios *absolutos* — não representa atualmente outra coisa, senão um discurso minoritário de reação aos tributos — que “[...] oferece pouco mais que uma fachada pseudo-científica bem calculada para ocultar a agenda dissimulada e os juízos de valor subjacentes até



mesmo de seus expoentes mais bem intencionados<sup>116</sup> (HEAD, 1993, p. 11, tradução nossa) — e conta com pouquíssimos defensores no meio acadêmico. Este discurso dificilmente se harmoniza com a ordem constitucional, posto que a sua adoção pressupõe um comprometimento com uma forma intransigente de *libertarismo*. Assim, se a igualdade na tributação é apenas um feixe de um discurso que recorta todo o ordenamento jurídico brasileiro, a teoria do sacrifício não configura hoje uma teoria no sentido forte do termo, representando antes um discurso esparso que se dilui nas polêmicas do senso comum.

Antes de se passar a um estudo da teoria do benefício e da teoria da capacidade de pagar, serão apresentadas, ainda que preliminarmente, a equidade tributária — elemento fundamental para compreensão do Sistema Tributário brasileiro — e a teoria do sacrifício nas seções seguintes.

### **3.1.1 A igualdade tributária**

A igualdade, “[...] tema fundamental do constitucionalismo” (TORRES, 2005b, p. 346), é imediatamente *igualdade formal*, como ensina J.J. Gomes Canotilho (2003, p. 426). Tal manifestação formal corresponde à demanda por universalidade reivindicada pelo liberalismo clássico e equivale a uma determinação negativa (NEUMANN, 2014, p. 47) em face do Estado para que não discrimine *dian*te lei. Ainda não se trata da forma mais acabada de igualdade, pois, em seu molde liberal clássico, a igualdade é insensível às diferenças fáticas entre os indivíduos, negligenciando, sobretudo, as diferenças econômicas e de oportunidade. Por outro lado, as discrepâncias econômicas constituiriam a razão de ser da demanda por universalidade encontrada no liberalismo, uma vez que à serena igualdade formal caberia o papel de mascarar a mais escandalosa dessemelhança entre os dominadores e aqueles que perdem a sua própria identidade enquanto aprofundam sua miséria (MARX, 2010, p. 83). É que “o liberalismo burguês lutara contra o privilégio aristocrático, mas não estava preparado para aceitar uma ampla franquia e suas consequências democráticas” (MERQUIOR, 2014, p. 42). Tratando-se de impedir apenas a discriminação *perante* a lei e dirigindo-se “[...] ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos” (CANOTILHO, 2003, p. 426), a igualdade formal mostrou-se perfeitamente conciliável com níveis extremados de desigualdade social e econômica (DERZI,

---

<sup>116</sup> No original: “[...] offered little more than pseudo-scientific window-dressing well calculated to conceal the hidden agenda and underlying value judgements of even their more principled exponents.”

2004, p. 102), conforme testemunha a história. Vale dizer que esta é a dimensão da igualdade burguesa repetidas vezes criticada por Marx (2012, pp. 31-32):

Apesar desse progresso, esse igual direito continua marcado por uma limitação burguesa. O direito dos produtores é proporcional a seus fornecimentos de trabalho; a igualdade consiste, aqui, em medir de acordo com um padrão igual de medida: o trabalho. Mas um trabalhador supera o outro física ou mentalmente e fornece, portanto, mais trabalho no mesmo tempo ou pode trabalhar por mais tempo; e o trabalho, para servir de medida, ou tem de ser determinado de acordo com sua extensão ou sua intensidade, ou deixa de ser padrão de medida. Esse igual direito é direito desigual para trabalho desigual. Ele não reconhece nenhuma distinção de classe, pois cada indivíduo é apenas trabalhador tanto quanto o outro; mas reconhece tacitamente a desigualdade dos talentos individuais como privilégios naturais e, por conseguinte, a desigual capacidade dos trabalhadores. Segundo seu conteúdo, portanto, ele é, como todo direito, um direito da desigualdade. O direito, por sua natureza, só pode consistir na aplicação de um padrão igual de medida; mas os indivíduos desiguais (e eles não seriam indivíduos diferentes se não fossem desiguais) só podem ser medidos segundo um padrão igual de medida quando observados do mesmo ponto de vista, quando tomados apenas por um aspecto determinado, por exemplo, quando, no caso em questão, são considerados apenas como trabalhadores e neles não se vê nada além disso, todos os outros aspectos são desconsiderados. Além disso: um trabalhador é casado, o outro não; um tem mais filhos do que o outro etc. etc. Pelo mesmo trabalho e, assim, com a mesma participação no fundo social de consumo, um recebe, de fato, mais do que o outro, um é mais rico do que o outro etc. A fim de evitar todas essas distorções, o direito teria de ser não igual, mas antes desigual.

Em sua acepção formal, a igualdade equivale, em suma, a uma proibição de distinguir que está intimamente ligada à construção do Estado Democrático de Direito, pois não há democracia senão entre iguais. Ainda que insuficiente,

[...] a universalidade negativa, formal e limitada da lei no liberalismo não apenas possibilita a calculabilidade capitalista, mas também garante um mínimo de liberdade, uma vez que a liberdade formal tem dois lados e, assim, ao menos também concede chances jurídicas aos mais fracos. (NEUMANN, 2014, p. 87)

A dimensão material da igualdade, protótipo imperfeito desse *Direito desigual* de que nos fala Marx, surge, por outro lado, na forma de igualdade *através* da lei, “[...] devendo tratar-se por ‘igual o que é igual e desigualmente o que é desigual’. Diferentemente da lógica formal da *identidade*, a *igualdade* pressupõe diferenciações” (CANOTILHO, 2003, p. 428), compreendendo aquilo que se denomina “[...] igualdade distributiva [...]” (DERZI, 2004, p. 95; GREEN, 1993, p. 93), noção que se relaciona às condições materiais de existência dos sujeitos. Para além destas duas manifestações, a igualdade é entendida ainda como “igualdade de oportunidades” ou “igualdade de possibilidades” (WEIL, 1949, p. 20), exigindo-se para sua realização a consecução da justiça social e a consequente efetivação de direitos econômicos, sociais e culturais (CANOTILHO, 2003, p. 430). É apenas nesta última acepção que questões pertinentes à vida material — tais como *quem*

*será alimentado, quem terá moradia e, conseqüentemente, de quem serão cobrados tributos* — se colocam. Aqui a universalidade formal não basta, pois, no intuito de se concretizar o princípio, o que se demanda do intérprete da norma é a apreciação das diferenças.

No Sistema Tributário brasileiro, a equidade assume o status de *limitação constitucional ao poder de tributar*, materializada na isonomia tributária prevista no art. 150, II da Constituição da República. Trata-se da positivação da proibição de tratamento desigual vista acima:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988)

Tem-se aqui a incorporação pela Constituição brasileira do princípio da *égalité devant les charges publiques*, incluído na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 “[...] como reação a um sistema de privilégios e discriminações” (DERZI, 2004, p. 102):

Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. (FRANÇA, 1958)

Como assinala Giuliani Fonrouge (2004, p. 294, tradução nossa, grifos no original) trata-se de preceito intimamente ligado à construção de um Direito Tributário democrático:

O princípio da igualdade diante dos encargos públicos é inseparável da concepção democrática do Estado e recebeu sua primeira formulação legal no direito público surgido da Revolução francesa, em oposição ao regime de privilégios da época precedente [...]; logo adquiriu difusão universal e se orientou no sentido do conceito de *justicia* na tributação [...]. Na realidade o princípio fora formulado anteriormente por Adam Smith (em 1767), em suas conhecidas máximas sobre a tributação, ao dizer que os súditos deveriam contribuir ao sustento do Estado “em proporção a suas respectivas capacidades” e que qualificava dessa maneira: “na observância ou omissão desta máxima consiste o que se chama igualdade ou desigualdade da tributação”. É curioso que mais tarde desapareceria das constituições francesas a alusão ao princípio, permitindo afirmar que este só correspondia à igualdade diante da lei e não à igualdade diante do imposto, transformando-se o conceito jurídico inicial em uma noção econômica [...]<sup>117</sup>.

<sup>117</sup> No original: “El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente [...]; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación [...]. En realidad había sido enunciado anteriormente por Adam Smith (en 1767), en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado “en proporcion a sus respectivas capacidades” y que calificaba de esta manera: “En la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición”. Es curioso que más tarde desapareciera de las constituciones francesas la alusión al

Nos termos de Richard A. Musgrave (1959, p. 160, tradução nossa), a igualdade tributária é o “[...] mais amplamente aceito princípio de equidade na tributação [...]”<sup>118</sup> razão pela qual, é bastante extensa a bibliografia nacional e estrangeira sobre o princípio<sup>119</sup>. Todavia, sob a perspectiva evidenciada por Aliomar Baleeiro (2010, p. 846), a igualdade tributária é simples decorrência da igualdade genérica, pois “se ‘todos são iguais perante a lei’, não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições”. Veja-se que a vedação ao privilégio odioso em matéria de tributação encontra respaldo, ainda, na “[...] garantia da liberdade relativa, na proteção ao direito fundamental da igualdade de tratamento e no respeito ao direito de propriedade” (TORRES, 2005b, p. 368). Simultaneamente, é imperioso que o Direito Tributário trate diferentemente aqueles que se encontrem em situação desprivilegiada:

De notar que a desigualdade que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não é *privilégio odioso* nem *discriminação*, senão que exhibe a natureza e o *status* de *privilégio legítimo*, plenamente permitido e até garantido pela Constituição. Proteger os pobres, os velhos, as crianças, as regiões atrasadas do país, etc. significa tecnicamente conceder privilégios, consubstanciados em isenções ou incentivos fiscais, porque se criam exceções ao direito comum. Mas tais privilégios são equalizadores, pois têm em mira tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desiguam. (TORRES, 2005b, p. 358, grifos no original)

A igualdade apresenta-se, assim, como uma norma geminada, implicando tanto na obrigação de não discriminação de semelhantes (igualdade formal ou horizontal) quanto na obrigação de se desigualar os desiguais (igualdade material ou vertical), mostrando-se, simultaneamente como proibição de discriminação e dever de equalização (DERZI, 2008, p. 133-134)<sup>120</sup>. Em sua faceta negativa a igualdade, tal como a descreve Misabel Derzi (2009, p. 6), funciona como princípio concretizador da democracia:

Princípios como generalidade, igualdade e universalidade da tributação da renda, por via dos quais se erradicam privilégios conferidos a pessoas em razão do exercício de cargos ou funções, e por via dos quais se abole o tratamento tributário desigual mais gravoso para uns do que para outros, estão a serviço de um conceito de democracia mais concreto, mais completo, que se torna arma de defesa da minoria político-econômica, que pode corresponder à maior parcela da sociedade, frente à decisão de uma elite economicamente dominante. Igualmente, as isenções e outros favores fiscais que

---

*principio, permitiendo afirmar que éste solo correspondía a la igualdad ante la ley y no a la igualdad ante el impuesto transformándose el concepto jurídico inicial en una noción económica [...].”*

<sup>118</sup> No original: “[...] *most widely accepted principle of equity in taxation* [...]”

<sup>119</sup> Apenas a título de exemplo vejam-se as contribuições de Humberto Ávila (2006) e Roque Carrazza (2008).

<sup>120</sup> “When we speak of ‘equity’ in tax policy circles, what usually springs to mind is interindividual equity; that is, the concern within a tax system of taxing similarly situated taxpayers similarly (‘horizontal’ equity) and taxing differently situated taxpayers in an appropriately differentiated fashion (‘vertical’ equity).” (INFANTI, 2012, p. 01)

privilegiam, em geral, grupos econômicos dotados de grande capacidade contributiva, não podem servir a interesses privados, em detrimento da maior parte, mais pobre e desprotegida dos mesmos benefícios.

Atuando como dispositivo de equalização, o entrelaçamento entre igualdade e capacidade econômica, na medida em que esta última é eleita pela Constituição de 1988 como critério de discriminação entre contribuintes, torna-se um dispositivo de limitação da liberdade legislativa, sobretudo no que diz respeito aos impostos, como quer Heleno Torres (2013). O princípio “[...] evita privilégios, contém o legislador, ativa a crítica e a vigilância sociais e entrega ao Poder Judiciário a missão de sedimentá-lo” (COÊLHO, 2012, p. 235). Ao mesmo tempo, a efetivação do princípio da igualdade, na forma de dever de discriminação dos desiguais, demanda, para Misabel Derzi (2008, p. 130) a persecução de medidas redistributivas<sup>121</sup>:

[...] a isonomia, se vista como mera igualdade de todos perante a lei ou como vedação de distinguir por razões de sexo, cor, raça ou credo religioso, corresponderá a uma estreita compreensão do tema, somente aceitável à luz de ideias liberais ultrapassadas. Na atualidade, a democracia caminha em busca da igualdade sócio-econômica e predica a redução das grandes diferenças materiais existentes entre os grupos e os indivíduos.

No mesmo sentido é a conclusão de Héctor B. Villegas (2001, p. 202, tradução nossa):

[...] a igualdade dos contribuintes frente a uma lei não é uma igualdade matemática que suporia uma imposição aritmeticamente igual em seu quantum para cada um dos habitantes, mas sim a igualdade de tratamento frente a igualdade de situações ou circunstâncias. Esta, por sua vez, supõe que a situações ou circunstâncias desiguais correspondem tratamentos desiguais, e a grande problemática que se desenrola ao redor desta garantia constitucional está em determinar quando as circunstâncias ou situações previstas pelo legislador como desiguais são razoáveis em sua fundamentação para justificar um tratamento desigual frente à lei tributária<sup>122</sup>.

No campo da Economia, a busca pela igualdade horizontal frequentemente se instrumentaliza sob a forma da construção de índices para aferição da desigualdade em contextos de reforma tributária:

<sup>121</sup> “Já nas democracias que convivem com o sistema econômico capitalista, o qual se alimenta da acumulação e da concentração, ainda que ocorram as vitórias retificadoras dos direitos sociais, a igualdade, pelo menos no campo econômico, não atinge a magnitude uniformizadora do ‘poder fechado’. Então, reconhecer, pelo menos, as diferenças econômicas entre grupos, indivíduos, regiões nos países capitalistas é passo absolutamente imperativo e grau progressivo de evolução e de inclusão. Tal reconhecimento há de ter especiais reflexos no Direito Tributário.” (DERZI, 2009, p. 06)

<sup>122</sup> No original: “[...] *la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritmeticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello, a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuándo las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.*”

Tipicamente, esses índices medem a extensão da desigualdade de tratamento entre indivíduos sob uma reforma tributária na qual as rendas eram iguais antes da reforma (ou em uma distribuição pré-tributária de renda ou outra definição de referência). Essa desigualdade horizontal é vista negativamente, sugerindo a necessidade de trocá-la pelo bem estar social, este último presumidamente definido em referência a um padrão SWF [de função de welfare social]<sup>123</sup>. (KAPLOW, 2008, p. 396, tradução nossa)

Como se pode imaginar, os trabalhos acerca da igualdade vertical são marcados pela polêmica, dado que “é altamente controverso separar o que é igual do desigual, pois, [...] os conceitos estão sujeitos a variações axiológicas históricas” (DERZI, 2010, p. 863). As principais controvérsias em torno de tais índices manifestam-se, no campo da Economia, na necessidade de se escolher entre renda e consumo como elemento de distinção entre os contribuintes, e no modo como se deve mensurar o critério de distinção escolhido (MUSGRAVE, 1959, p. 161). Em todo caso, tais discussões, do ponto de vista pragmático, são mais urgentes do que aquelas em torno da igualdade horizontal, em decorrência da necessidade prática de se discriminar pessoas que se encontram em situações diferentes no intuito de aplicar a norma. Além disso,

do ponto de vista analítico, a equidade vertical é mais importante, uma vez que a igualdade de renda só tem significado para a formulação do sistema tributário quando temos a crença de que as pessoas com rendas diversas devem ser tributadas de maneira diversa. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 18)

A consolidação do princípio da isonomia como um dos mais importantes dispositivos do Direito Tributário ocidental não impediu, entretanto, que ele fosse colocado em questão. A despeito da imensa quantidade de trabalhos que se propõem a teorizar acerca da equidade vertical, para Murphy e Nagel (2005, p. 21, grifos no original) a questão colocada por estes trabalhos já nasce viciada, uma vez que pressupõe a justiça dos resultados pré-tributários:

Nessas teorias está implícita uma concepção do governo como um prestador de serviços cujas exigências de pagamento intrometem-se indevidamente numa economia de mercado capitalista do tipo *laissez-faire*, a qual supostamente produziria uma distribuição legítima dos direitos de propriedade. Então, a justiça na tributação é vista como a justa partilha dos ônus tributários entre os indivíduos, uma partilha *avaliada a partir daquela base*.

Se, no âmbito da especulação, a ênfase na equidade vertical não se justifica *de per se*, evidenciando antes uma questionável presunção acerca da legitimidade da distribuição anterior à incidência tributária, também no âmbito do Direito Tributário Constitucional, deve-se

---

<sup>123</sup> No original: “Typically, these indexes measure the extent of inequality of treatment of individuals under a tax reform whose incomes were equal prior to the reform (or in the pre-tax distribution of income or some other benchmark setting). Such horizontal inequity is viewed negatively, suggesting the need to trade it off against social welfare, the latter presumably defined by reference to a standard SWF [social welfare function].”

reconhecer que essa é uma suposição que deriva de toda uma tradição de interpretação da Constituição de 1988, a qual sobrevaloriza as referências constitucionais a uma economia de mercado (art. 170)<sup>124</sup>, em detrimento do plexo de disposições que comandam a construção de uma sociedade solidária (art. 3º, I)<sup>125</sup>, a valorização do trabalho (art. 1º, IV)<sup>126</sup>, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades regionais (art. 3º, III)<sup>127</sup>. Essa leitura tendenciosa dos princípios constitucionais é, como anteriormente apontado, uma das características mais marcantes do formalismo tributário brasileiro. Diferentemente, como elucida Misabel Derzi (1989, p. 147)

[...] os princípios que garantem, na Constituição Federal, o desempenho do regime econômico capitalista convivem com outros, que configuram deveres de concorrer ao custeio e financiamento do Estado e dos serviços públicos, sobrepondo-se os interesses públicos aos privados.

Veja-se, ainda, que sob uma perspectiva filosófica — que não necessariamente se coaduna com a Constituição de 1988, a qual reserva espaço para ambas as manifestações de equidade (consequência da adoção plena da teoria da capacidade econômica no Brasil) —, o clássico esquema apresentado por Musgrave (1959, p. 218), segundo o qual a equidade horizontal se refere à escolha da base de incidência e a equidade vertical às alíquotas<sup>128</sup>, tem sido questionado. Um exemplo recente encontra-se em David Elkins (2006, p. 89, tradução nossa) para quem a equidade vertical e a horizontal são teoricamente incompatíveis:

Os dois princípios de equidade — vertical e horizontal — podem, portanto, fundar-se em várias correntes da filosofia moderna. Contudo, tal como os axiomas nos quais estes

<sup>124</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (BRASIL, 1988)

<sup>125</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária.” (BRASIL, 1988)

<sup>126</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.” (BRASIL, 1988)

<sup>127</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.” (BRASIL, 1988)

<sup>128</sup> “The horizontal equity rule merely applies the basic principle of equality under the law. If income is used as the index of ability to pay, income taxation is the appropriate instrument and people with the same income should pay the same tax. The vertical equity rule is also in line with equal treatment but proceeds on the premise that this calls for different amounts of tax to be paid by people with different ability to pay.” (MUSGRAVE, 1959, p. 223)

se baseiam são contraditórios, também as equidades horizontal e vertical são incompatíveis. Em razão desta contradição fundamental, é inconsistente exigir que se respeite ao mesmo tempo a equidade horizontal e a vertical. [...] a teoria tributária contemporânea, olhando ao mesmo tempo para a equidade horizontal e vertical, como objetivos que se deve perseguir, está enterrada em confusão conceitual. A teoria tributária precisa ser dividida em diferentes correntes: uma que adota a equidade horizontal e busca preservar a distribuição existente e outra que ignora a distribuição existente e busca redistribuir de forma ótima a riqueza<sup>129</sup>.

Não constitui objeto deste trabalho a investigação aprofundada da equidade tributária, todavia, acredita-se ser importante destacar aqui, como um marco para investigações futuras, que ao impor o dever de se construir uma sociedade livre da pobreza, justa e solidária, a *Constituição pressupõe a injustiça dos resultados pré-tributários, o que é indicativo de seu caráter democrático e conseqüentemente do caráter democrático do Sistema Tributário nela projetado*, pois “[...] o Estado Democrático de Direito parte do pressuposto de que a distribuição natural ou espontânea da renda não é justa e se predica a intervenção do imposto nas regras econômicas, corrigindo as desigualdades” (DERZI, 1988, p. 175). *Dito de outro modo, a Constituição compreende solidariamente um pacto em torno do desfazimento da distribuição desigual dos bens econômicos*. Mais radicalmente, pode-se dizer que a Constituição se contrapõe à distribuição desigual de vulnerabilidades existente na sociedade brasileira. Nesse sentido, é fundamental ressaltar que a *equidade vertical* é o princípio motriz do Sistema Tributário Nacional, juntamente com a solidariedade, verdadeiras bússolas a orientar a sua atuação *contrafactual*.

Por outro lado, conforme alerta Anthony Infanti (2008, pp. 03-04, tradução nossa), e na mesma linha de orientação tomada por este trabalho, os debates em torno da igualdade tributária atuam muitas vezes como uma cortina de fumaça ideológica que impede a literatura de apontar outros fatores de discriminação entre contribuintes que não o econômico:

Longe de carecer, a equidade tributária abunda de conteúdo normativo. Por exemplo, tal como definido e aplicado para fins de analisar políticas de tributação da renda, a equidade tributária diz respeito apenas ao justo (*fair*) tratamento de indivíduos que tenham a mesma ou diferentes rendas. Isto representa uma escolha normativa no sentido de considerar diferenças econômicas — e apenas diferenças econômicas — na determinação da justiça (*fairness*) de um tributo cujo propósito maior é alocar o fardo de financiar nosso governo e de pagar pelos serviços públicos. Por meio dessa insidiosa homogeneização da população, a equidade tributária leva a cabo uma função

<sup>129</sup> No original: “Both of the principles of equity—vertical and horizontal—may therefore be grounded in various strains of modern social philosophy. However, as the axioms upon which the various philosophies are based are contradictory, so too horizontal and vertical equity are fundamentally incompatible. Because of this fundamental contradiction, it is inconsistent to demand respect both for horizontal and for vertical equity. [...] contemporary tax theory, by viewing both horizontal and vertical equity as goals worth attaining, is mired in conceptual confusion. Tax theory needs to be divided into different streams: one that adopts horizontal equity and seeks to preserve the existing distribution, and another that ignores the existing distribution and seeks optimally to redistribute wealth.”



sanitizadora e de blindagem; em outras palavras, ela efetivamente impede a consideração de formas não-econômicas de diferença (isto é, da raça, etnia, gênero, orientação sexual ou habilidade física) quando da determinação da alocação apropriada do fardo tributário, apesar dessas outras formas de diferença terem servido, e continuarem a servir, como base para discriminações odiosas que já impõem pesados fardos a suas vítimas<sup>130</sup>.

Ocorre que muitas vezes a *égalité devant les charges publiques* é reduzida à igualdade econômica e consequentemente à capacidade contributiva, quando, na realidade

cumprir verificar que o princípio (tributário) da capacidade contributiva, mesmo no formato liberal igualitário, apenas serve a uma das facetas da ideia de justiça, uma vez que apenas possibilita um juízo por sobre a distribuição da carga tributária entre os contribuintes, nada dizendo acerca da justiça ou injustiça dos impostos considerados em si mesmos, ou seja, não permite que se considere a maneira global pela qual os gastos governamentais são efetuados. (BATISTA JÚNIOR, 2015, pp. 91-92)

Recorde-se, todavia, que tanto o secular artigo da *Declaração* quanto o mais recente art. 150, II da Constituição de 1988 são “normas de *fattispecie* aberta” (CANOTILHO, 2003, p. 403), o primeiro elegendo como critério de discriminação a “faculdade” do cidadão e o segundo escolhendo como critério de equiparação a “situação equivalente” entre contribuintes. Apenas a miopia do intérprete pode explicar que tais dispositivos venham sendo amesquinçados, em uma interpretação cada vez mais empobrecida da igualdade.

### 3.1.2 A igualdade de sacrifícios

Não é preciso grande esforço para visualizar o mote da teoria do sacrifício. A ideia de que os tributos correspondem a uma perda de bem estar (MUSGRAVE, 1959, p. 228), sendo, portanto, um martírio imposto por lei, é bastante assentada no senso comum. Na realidade, tal concepção está cravada no sentido mais primitivo da palavra “tributo”. Conforme ensinam Jolowicz e Nicholas (1972, p. 38, tradução nossa), na República Romana o *tributum* correspondia

---

<sup>130</sup> No original: “Far from lacking normative content, tax equity abounds with it. For example, as defined and applied for purposes of income tax policy analysis, tax equity is solely concerned with the fair treatment of individuals who either have the same or different incomes. This represents a normative choice to consider economic differences—and only economic differences—in determining the fairness of a tax whose larger purpose is to allocate the burden of funding our government and of paying for public services. Through this insidious homogenization of the population, tax equity performs a sanitizing and a screening function; in other words, it effectively forecloses consideration of non-economic forms of difference (e.g., of race, ethnicity, gender, sexual orientation, or physical ability) when determining the appropriate allocation of societal burdens, even though these other forms of difference have served, and continue to serve, as the basis for invidious discrimination that already imposes heavy burdens on its victims.”

a uma medida excepcional — próxima do empréstimo compulsório contemporâneo — exigível apenas quando as receitas ordinárias do *aerarium* se mostrassem insuficientes:

O tributo, conhecido como *tributum*, consistia em uma proporção da propriedade de um cidadão tal como avaliada pela lista do censo (a qual era a base também da disposição em classes para os propósitos da assembleia centuriada), e cabia aos cônsules dizer quando o tributo seria cobrado e em que proporção, mas os cônsules provavelmente nunca atuaram sem a autorização senatorial. Estritamente, o *tributum* não era tanto um tributo, mas um empréstimo forçado exigido para fazer face a uma emergência, sendo reembolsável se as circunstâncias o permitissem<sup>131</sup>.

Já na Antiguidade Clássica, os tributos são percebidos como um dispositivo a serviço da distribuição de vulnerabilidades, como sugere comicamente Aristófanes — pelo menos em relação aos impostos sobre a riqueza (εἰσφοραί, *eisphorai*) — ao colocar na boca de um de seus personagens a cômica ameaça “Quando eu te esmagar com *eisphorai*”, conforme descreve Peter Fawcett (2016, p. 183, tradução nossa):

Tributos sobre a riqueza eram um problema político em Atenas desde a sua introdução, tal como o são hoje. Os Cavaleiros de Aristofanes (773—776 e 923—926) sugere que Kleon propôs que o imposto fosse cobrado em uma ou mais ocasiões (nas palavras de Paphlagon representando Kleon, 923—926: δώσεις ἐμοὶ καλὴν δίκην | ἰπούμενος ταῖς εἰσφοραῖς. | ἐγὼ γὰρ εἰς τοὺς πλουσίους | σπεύσω σ’ ὄπους ἂν ἐγγραφῆς; “você me pagará uma pena de multa por isso, quando eu te apertar com *eisphorai*; porque eu darei um jeito de você ser registrado entre os ricos”). E a referência de Tucídides (1.141) a “forçar” o *eisphorai* dá uma indicação de como o *eisphorai* era percebido na época. Um oligarca do século IV queixou-se de que novamente, como quando ele era garoto, “é preciso defender a si mesmo de ser rico, como se esse fosse o pior dos crimes” (Isoc. 15.159—160). A caricatura de um oligarca de Teofrasto (Char. 26.4) pergunta “Quando nós seremos arruinados por liturgias e trierarquias?”<sup>132</sup>.

Também no Medievo, em mais de uma ocasião o pagamento de impostos foi lamentado, como aponta Brucker (1977, p. 142, tradução nossa):

<sup>131</sup> No original: “The tax, known as *tributum*, consisted of a proportion of the citizen’s property as assessed for the census list (which was also the basis of arrangement in classes for purposes of the centuriate assembly), and it was for the consuls to say when it should be levied and what the proportion was to be, but here the consuls probably never acted without senatorial authorisation. Strictly the *tributum* was not so much a tax as a forced loan exacted to meet an emergency and repayable if circumstances permitted.”

<sup>132</sup> No original: “Wealth taxes were a political issue at Athens from their introduction, as they are today. Aristophanes’ *Knights* (773—776 and 923—926) implies that Kleon may have proposed that the tax was levied on one or more occasions (in the words of Paphlagon representing Kleon, 923—926: δώσεις ἐμοὶ καλὴν δίκην | ἰπούμενος ταῖς εἰσφοραῖς. | ἐγὼ γὰρ εἰς τοὺς πλουσίους | σπεύσω σ’ ὄπους ἂν ἐγγραφῆς; ‘you’ll pay me a fine penalty for this, when I squeeze you with *eisphorai*; for I’ll arrange to get you registered among the rich’). And Thucydides’ reference (1.141) to ‘forced’ *eisphorai* gives some indication of how the *eisphora* was perceived at the time. A 4th-century oligarch complained that as against when he was a boy, now ‘one has to defend oneself against being rich as if it were the worst of crimes’ (Isoc. 15.159—160). Theophrastos’s caricature (Char. 26.4) of an oligarch asks ‘When will we cease being ruined by liturgias and trierarquias?’

Os temas da miséria e dos altos tributos tocaram fundo em todo o território. “Podeis ver, Battista, a que miséria e vergonha nossa cidade tem sido reduzida”, um nativo de San Miniato diz a seu vizinho, “e a cada dia o povo é forçado a sair por conta dos impostos”. A um padre pobre da mesma cidade, um agente de Giangaleazzo disse, “Barna, você é um homem pobre e os tributos da comuna florentina que você é obrigado a pagar são muito pesadas e estão te destruindo<sup>133</sup>”.

Lastimar o imposto como se deplora um castigo inevitável não é, de modo algum, novidade na história do Ocidente<sup>134</sup>. Assim, a teoria do sacrifício parte da constatação prosaica de que, aos olhos do cidadão comum, levar dinheiro aos cofres públicos corresponde a um suplício (KENDRICK, 1939, p. 92). Todavia, o que se denomina frouxamente de teoria do sacrifício é, na realidade, um plexo de três teorias distintas<sup>135</sup>, de acordo com a classificação de Murphy e Nagel (2005, p. 40)<sup>136</sup>. Todas elas partilham do pressuposto da *utilidade marginal decrescente do dinheiro* (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 34; KENDRICK, 1939, p. 94). Esta última, representa a aplicação no âmbito da teoria monetária de um dispositivo revolucionário na história da economia moderna que foi desenvolvido simultaneamente por Léon Walras (2014), Stanley Jevons (2013)<sup>137</sup> e Karl Menger (2004), o triunvirato da denominada Revolução Marginalista. Na formulação de Alfred Marshall, a quem coube realizar a síntese da economia política e do marginalismo (FOUCAULT, 2004, p. 186):

[...] quanto mais rico um homem se torna menor é a utilidade marginal do dinheiro para ele; cada aumento em seus recursos aumenta o preço que ele está disposto a pagar por qualquer benefício dado. E, do mesmo modo, cada diminuição em seus recursos aumenta a utilidade marginal do dinheiro para ele, e diminui o preço que ele está

---

<sup>133</sup> No original: “*The themes of misery and high taxes struck responsive chords throughout the territory. “You see, Battista, to what misery and shame our city has been reduced”, a native of San Miniato said to his neighbor, “and every day people are forced to leave on account for the taxes”. To a poor priest of the same town, one of Giangaleazzo’s agent said, “Barna, you are a poor man and the taxes the Florentine commune that you are forced to pay are too heavy and they are destroying you.”*”

<sup>134</sup> Paradoxalmente, o tributo também funcionou como estratégia contra o extermínio: “When the caliph of Baghdad offered to eliminate all special Jewish taxes, the leading Jewish banker in the community opposed such a drastic reduction with this reply: ‘Through the taxes the Jew ensures his existence. By eliminating it, you would give free rein to te populace to shed Jewish blood’. Jews were often tolerated because they were valuable property and they performed needed services. The Jews survived because they were a quick source of easy cash for the rulers of most communities. The Jews sensed this and paid their taxes as protection money a ticket for survival.” (ADAMS, 2001, p. 152)

<sup>135</sup> Apenas duas destas teorias têm relevância para as discussões em Direito Tributário: a teoria da igualdade de sacrifícios absolutos e a teoria da igualdade de sacrifícios proporcionais. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 40).

<sup>136</sup> Esta não é, entretanto, a única classificação possível. Para Kendrick (1939, p. 93), as teorias do sacrifício são: a teoria do igual-sacrifício; a teoria do sacrifício proporcional; e a teoria do sacrifício mínimo.

<sup>137</sup> “The variation of the function expressing the final degree of utility is the all-important point in economic problems. We may state as a general law, that the degree of utility varies with the quantity of commodity, and ultimately decreases as that quantity increases. No commodity can be named which we continue to desire with the same force, whatever be the quantity already in use or possession.” (JEVONS, [1871] 2013, p. 53)

disposto a pagar por qualquer benefício<sup>138</sup>. (MARSHALL, [1890] 2013, p. 81, tradução nossa)

O princípio da igualdade de sacrifícios na sua primeira formulação — a “igualdade de sacrifícios absolutos” ou simplesmente “igualdade de sacrifícios” — prescreve que o sistema tributário justo exigiria das pessoas o pagamento do mesmo valor *real* de tributos. Isto é, o sistema tributário deve ser projetado de modo que cada contribuinte sofra a mesma perda de bem estar em termos absolutos ao pagar seus tributos. Naturalmente, o critério de diferença mais apto a distinguir os contribuintes torna-se aqui a renda individual, donde a relevância da utilidade marginal decrescente para o desenvolvimento desta teoria que sustenta que “[...] o sacrifício dos contribuintes deve comportar uma proporção igual de suas rendas<sup>139</sup>” (KENDRICK, 1939, p. 93).

Por relevante que seja na história das finanças públicas (NEIL, 2000, p. 117), as premissas da teoria do sacrifício absoluto estão equivocadas. A começar pela adoção da utilidade marginal decrescente como pressuposto, a qual implica que seja possível mensurar individualmente a utilidade da moeda. Ademais disso, ao partir da distribuição pré-tributária da renda como um indicador da contribuição que cada cidadão deve efetivar, esta teoria mostra-se afinada com a afirmação conservadora de que o sistema tributário não pode alterar a distribuição dos bens econômicos (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 34). É aqui que a teoria do sacrifício absoluto se encontra com uma teoria libertária bastante radical e se afasta da Constituição de 1988.

Para um libertário do porte de Robert Nozick (2012), o Estado surge não de um acordo expreso, mas de uma coordenação natural de indivíduos atentos somente ao seu bem-estar pessoal (HÖFFE, 2005, p. 407), sendo legitimado, em primeiro lugar, pelo fato de a proteção privada da propriedade ser mais custosa do que a proteção coletiva; em segundo lugar, pela vantagem decorrente de se uniformizar os mecanismos de proteção, eliminando sistemas de proteção concorrentes e; em terceiro lugar, pela necessidade de se proibir as pessoas de praticar atos que tenham o potencial de provocar danos a outros, caso estas pessoas não possuam os meios para compensar os danos eventuais (NOZICK, 2012, p. 115). Como na utopia libertária “os direitos titularizados pelo Estado já são titularizados por cada indivíduo em um estado de natureza<sup>140</sup>” (NOZICK, 2012, p. 118, tradução nossa), qualquer política tributária que implique em modificar a distribuição de bens econômicos anterior à tributação é injusta. É por esse motivo

---

<sup>138</sup> No original: “[...] *the richer a man becomes the less is the marginal utility of money to him; every increase in his resources increases the price which he is willing to pay for any given benefit. And in the same way every diminution of his resources increases the marginal utility of money to him, and diminishes the price that he is willing to pay for any benefit.*”

<sup>139</sup> No original: “[...] *the sacrifice of taxpayers should bear an equal proportion of their incomes.*”

<sup>140</sup> No original: “*The rights possessed by the state are already possessed by each individual in a state of nature.*”

que, na retórica inflamada de Murray Rothbard (2011, p. 271-272, tradução nossa, grifos nossos), pai do anarcocapitalismo, o imposto passará facilmente de sacrifício a roubo:

Denomina-se “imposto” essa violência, embora ela tenha carregado o nome de “tributo” em épocas menos normalizadas. *O imposto é um roubo, puro e simplesmente*, mesmo se esse roubo é cometido a um nível colossal, ao qual os criminosos ordinários não se atreveriam a desejar. É a confiscação, pela violência, da propriedade dos sujeitos pelos homens do Estado<sup>141</sup>.

A adoção *refletida* da teoria da igualdade de sacrifícios absolutos depende, portanto, do comprometimento com uma teoria libertária da justiça<sup>142</sup> (MURPHY; NAGEL, 2005, p.38), o que dificilmente se justifica diante da Constituição da República:

Para um adepto do libertarismo, o princípio da igualdade de sacrifícios parece proporcionar a solução natural para esse problema da justiça na tributação — se partirmos do pressuposto de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa, o que poderia ser mais justo do que cobrar de todos o mesmo tanto em termos reais (e não em dinheiro)?

Não é demasiado enfatizar que a Constituição de 1988 instaura um Estado redistribuidor de cunho solidário (GODOI, 2005, p. 142). A sua promulgação, a toda evidência, não se deu no intuito de preservar uma ordem social que lhe antecede, mas para romper com aquela ordem autoritária, inaugurando uma sociedade nova cujo projeto abriga em seu núcleo a ideia de justiça social. Por conseguinte, a Constituição é incompatível com qualquer teoria que parta do pressuposto de que a ordem social e a distribuição de bens econômicos que a acompanha é inerentemente justa. Se a leitura do art. 3º da Constituição não for suficiente para o demonstrar, veja-se, ainda, o Preâmbulo e todo o capítulo referente à Ordem Social, dispositivos que impossibilitam qualquer afirmação neste sentido, demonstrando cabalmente que à Constituição não é estranha a divisão da sociedade brasileira em classes entre as quais imperam expressivas diferenças econômicas e sociais.

Talvez seja por este motivo que a teoria da igualdade de sacrifício não disponha de grande prestígio na literatura tributária brasileira atual. Veja-se que no Brasil, à exceção de Ives

<sup>141</sup> No original: “*On appelle « impôt » cette violence, bien qu'elle ait porté le nom de « tribut » à des époques moins normalisées. L'impôt est un vol, purement et simplement, même si ce vol est commis à un niveau colossal, auquel les criminels ordinaires n'oseraient prétendre. C'est la confiscation par la violence de la propriété de leurs sujets par les hommes de l'État.*”

<sup>142</sup> Para um aprofundamento veja-se David G. Duff (2005). A encarnação desta teoria parece ser o “liberal tributário” descrito por Tipke (2002, p. 115): “A los partidarios del liberalismo fiscal les gusta considerar los impuestos como un sacrificio sin contraprestación, y silenciar el hecho de que pronto se verían expuestos a la arbitrariedad de los demás si el Estado no protegiera su libertad mediante el ordenamiento jurídico, la policía, los tribunales.”

Gandra da Silva Martins (1998), conforme evidenciado por Marciano Seabra de Godoi (2011), são poucos os autores que se comprometem refletidamente com o libertarismo<sup>143</sup>. Todavia, a despeito da inexistência de filiações explícitas à doutrina libertária no Direito Tributário, não se pode deixar de concordar com Murphy e Nagel (2005, p. 38) acerca da prejudicialidade de “[...] uma forma irrefletida do libertarismo [que] projeta sua sombra sobre muitas discussões de política tributária”, o que deverá ser objeto de pesquisas posteriores, no intuito de se identificar a permeabilidade da literatura especializada a uma forma específica de libertarismo vulgar<sup>144</sup>.

O segundo aspecto da teoria da igualdade de sacrifícios, a igualdade de sacrifícios *proporcionais*, diferentemente do primeiro, está mais próximo da concepção de capacidade econômica adotada pelo Direito Tributário brasileiro, apresentando-se como uma verdadeira “ideia igualitária” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 39). Nesse sentido, trata-se de uma ideia que se contrapõe radicalmente àquela outra, segundo a qual “[...] nenhum gasto ou tributo cobrado pelo governo pode alterar a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado”. É essa acepção potencialmente igualitária<sup>145</sup> que Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 190, grifos nossos) denomina *tout court* teoria do sacrifício:

Mas é sem dúvida a *teoria do sacrifício* a que mais vem se prestando a fundamentar a capacidade contributiva. Esta teoria tem um apelo intuitivo que afasta as captações e os tributos fixos, pois neles resta claro que aqueles que possuem maior riqueza e patrimônio sofrem um sacrifício muito menor do que aqueles que possuem menos renda ou patrimônio. A teoria do sacrifício aponta então para o critério da capacidade contributiva e diz: por aí se implementa a igualdade, pois todos pagam suportando o mesmo ônus, o mesmo sacrifício. Esta teoria do sacrifício tem a vantagem de tratar o tributo de forma mais familiar ao senso comum: como um ônus, e não da forma mais teórica que aponta para os benefícios obtidos, às vezes até de maneira indireta ou abstrata.

Conforme visto anteriormente, a capacidade de pagar constitui uma teoria no sentido próprio da palavra, contrapondo-se à teoria do benefício, o que se investigará em seguida.

<sup>143</sup> “Quase ninguém acredita realmente na suposta justiça dos retornos do mercado; quase ninguém pensa que, por justiça, o governo não deve fornecer o apoio aos cidadãos miseráveis que não têm acesso a alimento, abrigo e cuidados de saúde.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 39)

<sup>144</sup> Conforme Tarcísio Diniz Magalhães (2016, p. 25) “[...] assiste-se hoje à profusão de um “libertarismo (ou libertarianismo) vulgar” (*everyday libertarianism*), de matriz jusnaturalista (*natural-rights libertarianism*), que equipara a tributação ao trabalho forçado ou à expropriação. Ora, é o Estado que, como comunidade política democraticamente organizada e orientada para a realização do bem comum, distribui [...] direitos de propriedade aos seus cidadãos como resultado da subtração daquilo que é devido a título de tributos.”

<sup>145</sup> “Uma vez que a ideia-mãe do princípio de sacrifícios proporcionais é simplesmente a de que a tributação deve exigir mais, em termos reais, daqueles que têm mais, a fórmula da proporcionalidade estrita não tem nenhuma prerrogativa especial.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 42)

### 3.1.3 A capacidade de pagar

A exemplo da equidade horizontal, a capacidade de pagar (*ability to pay*) ou capacidade econômica, também adquire estatura constitucional no Sistema Tributário brasileiro:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados *segundo a capacidade econômica do contribuinte*, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Como elucida Misabel Derzi (1968, p. 168), no Brasil, seguindo-se a terminologia adotada pela Constituição de 1988, é mais apropriado se falar em capacidade econômica<sup>146</sup>:

A Constituição brasileira, ao consagrar o princípio, afastou duas questões que têm suscitado muitas discussões no Direito Tributário italiano. Em primeiro lugar, em vez de referir a expressão capacidade contributiva, fez menção a capacidade econômica, estabelecendo uma clara relação de compatibilidade entre as prestações quantitativamente delimitadas na lei e a espécie de fato-presuntivo de riqueza, posto na hipótese.

A bem dizer, a constitucionalização da capacidade econômica constitui, como quer Dino Jarach (1983, p. 299), uma evolução do princípio da igualdade tributária. Diferente é a visão de Alfredo Becker (2010, p. 518, grifos no original), para quem o princípio constitui remissão desnecessária ao direito natural<sup>147</sup>:

A velhice do princípio e a ambiguidade da locução “capacidade contributiva” mergulharam os filósofos, financistas e juristas em alucinante balbúrdia e para que a confusão ficasse total, as modernas constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em *regra constitucional*, do Estado. É a constitucionalização do equívoco.

Em todo caso, a definição de seu conteúdo é “um dos temas que mais atormenta a dogmática [...]” (CARVALHO, 2013, p. 331) brasileira e também a estrangeira como noticia Fernando Sainz de Bujanda (1962, p. 432, tradução nossa): “A noção de capacidade contributiva

<sup>146</sup> Para uma distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva, veja-se o texto de Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 197-198).

<sup>147</sup> Para Becker a capacidade contributiva, na condição de princípio de direito natural, sofre uma expressiva constrição ao ser acolhida pelo direito positivo que acaba por resultar em norma constitucional “[...] muito simples e cuja eficácia jurídica é muito restrita.” (BECKER, 2010, p. 531)

é, sem dúvida, uma das mais controvertidas e difíceis da técnica tributária, e isso explica que algum texto constitucional tenha desejado dar maiores precisões, talvez perturbadoras<sup>148</sup>”.

As controvérsias na determinação do conteúdo do princípio não impediu que esta norma, como notam Murphy e Nagel (2005, p. 28), fosse amplamente adotada pelos sistemas tributários ao redor do mundo<sup>149</sup>. Como destaca Héctor B. Villegas (2001, p. 195, tradução nossa), o princípio pode ser entrevisto na *Declaration* de 1789, porém sua origem é anterior:

Incursionando nos antecedentes, observamos que a Declaração francesa de Direitos de 1789 e a Constituição de 1791 continham o princípio [...]. Sua origem foi, porém, anterior, e sua evolução conduziu à sua consagração constitucional na grande maioria dos Estados de direito<sup>150</sup>.

Na definição já tradicional na literatura brasileira, a capacidade econômica desdobra-se em objetiva e subjetiva. Em sua manifestação objetiva ou absoluta, simplesmente se “[...] pressupõe no indivíduo uma base econômica — patrimônio ou renda — apto a suportar o gravame”. (BALEEIRO, 2010, p. 1157). É, nos termos de Misabel Derzi (2010, p. 1094), simultaneamente o “pressuposto jurídico” e a “diretriz para escolha da hipótese de incidência” dos tributos. Trata-se do conjunto limitado pela Constituição de “[...] eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas [...]” (GREGÓRIO, 2011, p. 53), os quais foram colocados ao alcance do legislador para fixação da hipótese de incidência. Na acepção objetiva, a capacidade econômica encontra-se no movimento, levado a cabo por meio da lei instituidora do tributo, nos estritos limites demarcados pela Constituição, graças ao qual se determina

[...] que este ou aquele fato [...] gerará para alguém, desde que ocorrido, a obrigação de pagar determinado tributo. Desta forma, entabula-se entre as partes a relação jurídico-tributária. Esta, vê-se, surge de situações preexistentes a que o Direito atribui efeitos tributários. Normalmente, os fatos geradores, conscientemente escolhidos após um exame valorativo e crítico da realidade, encontram ponto de articulação nas atividades econômicas mais relevantes: a renda, quer como produto do capital ou do trabalho, ou

<sup>148</sup> No original: “*La noción de capacidad contributiva es, sin duda, una de las más controvertidas y difíciles de la técnica tributaria, y ello explica que algún texto constitucional haya querido dar mayores precisiones, tal vez perturbadoras.*”

<sup>149</sup> Uma análise da utilização do princípio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pode ser encontrada em Pessoa (2017).

“Observando el derecho comparado, vemos que numerosos países han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en los textos constitucionales. Así, el arL 53 de la Constitución italiana expresa que “todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva”, y también lo hallamos expresamente consagrado en las Constituciones de España, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalia, etc. Por el contrario, otras cartas constitucionales no son igualmente explícitas al regular la materia, ya que las hay que contienen un amplio repertorio de limitaciones al poder tributario, y de guías o pautas para que la normativa tributaria se ajuste al postulado de la contribución según la capacidad de pago. Así, los casos de Chile, Portugal, Túnez, Yugoslavia, Liechtenstein, etc.” (VILLEGAS, 2001, pp. 195-196)

<sup>150</sup> No original: “*Incursionando en los antecedentes, observamos que la Declaración francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791 contenían el principio [...]. Su origen fue, sin embargo, anterior, y su evolución condujo a su consagración constitucional en la gran mayoría de los Estados de derecho.*”



de ambos combinados; a propriedade e a transferência de bens; a produção e a circulação de riquezas. (COÊLHO, 1977, p. 324)

Já em sua faceta subjetiva ou relativa, a capacidade econômica presta-se a adaptar a cobrança à pessoa do contribuinte, em decorrência do reconhecimento de que “o valor do patrimônio ou da renda, objetivamente, por si só não é índice seguro da capacidade econômica, se não intervierem os fatores subjetivos de apreciação, como idade, saúde, estado civil, encargos de família” (BALEIRO, 2010, p. 1158). A utilidade da mensuração da capacidade econômica subjetiva também é dupla: “[...] de um lado, serve de critério de graduação do imposto; do outro, atua como verdadeiro limitador à tributação” (GREGÓRIO, 2011, p. 57). Nos ensinamentos de Coêlho (2012, p. 73, grifos no original), trata-se do princípio que põe a igualdade tributária em movimento:

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao “arbitrio dos legisladores”. [...] É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito: A) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado; B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*. Por isso, mesmo as reflexões mais profundas e modernas a propósito do princípio apresentam-se limpas da ganga *positivista* e do “fetiche legalista”.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 332) para quem

[...] toda a elaboração legislativa deve ser condicionada ao princípio da igualdade. O emprego deste cânone só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal.

Em qualquer de seus aspectos<sup>151</sup>, a capacidade econômica representa um índice de aferição apto a demonstrar a fração das despesas públicas que o sujeito tributário poderá assumir, preservando-se aquela fração necessária à manutenção de sua dignidade humana<sup>152</sup> (BALEIRO, 2015, p. 339; DERZI, 2010, p. 1096) e funcionando como limite ao poder de tributar — seja pela imposição de um limite subjetivo, seja pela imposição de um limite objetivo à eleição de fatos geradores.

<sup>151</sup> Para uma visão aprofundada das concepções da capacidade contributiva, veja-se a nota de atualização de Misabel Derzi (2010, p. 1094)

<sup>152</sup> É tão estreita a relação entre capacidade econômica e mínimo existencial que “do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família.” (DERZI, 2010, p. 1096)

Para compreender as condições que possibilitaram o surgimento da filosofia da dignidade humana, elemento incontornável do direito contemporâneo e, também, do direito tributário, veja-se o trabalho de Karine Salgado (2011).

É nesse sentido que a capacidade econômica, ao exigir a igualdade de sacrifícios proporcionais (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 41), tomando por base a renda e o capital dos indivíduos, afasta-se de qualquer concepção libertária do Estado, para tornar-se um princípio de vocação igualitária. Na elaboração que a capacidade econômica adquire na literatura britânica, o princípio é visto como a solução natural para o problema de se financiar serviços públicos que só poderiam ser levados a cabo pelo Estado, uma vez que sua ausência de lucratividade os torna impraticáveis enquanto empreendimentos. O sistema tributário justo, na concepção de economistas como Sidgwick, Edgeworth e Marshall só pode ser aquele que divide da forma mais equitativa possível as despesas estatais entre os sujeitos, conforme a sua posição na escala de bem estar social (KAYAALP, 2004, p. 26).

A literatura mais recente, todavia, tem entendido que a capacidade econômica — a despeito de sua importância enquanto bússola orientadora da igualdade tributária<sup>153</sup> — não pode ser sobrevalorizada, devendo-se compreendê-la, com as devidas precauções, dentro dos limites que lhe são inerentes. O princípio é apenas um dos elementos que compõem o Sistema Tributário Nacional e é, justamente na qualidade de norma instrumental, que se manifesta a sua “[...] pouca valia se não for considerada em conjunto com a questão mais geral da avaliação de como o governo efetua (ou não) a justiça distributiva” (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 416). Essa limitação da capacidade econômica, sobremaneira em relação à avaliação de políticas redistributivas, encontra-se diagnosticada também em Kaplow (2008, p. 404, tradução nossa):

A noção de que os encargos tributários devem refletir as “capacidades de pagar” individuais é comumente utilizada em argumentos acerca da base tributária ideal e da estrutura de alíquotas (*rate structure*). Tal como nas normas de igual sacrifício e no princípio do benefício, todavia, o conceito de capacidade de pagar parece literalmente dirigir-se apenas à questão de como levantar recursos para financiar os programas governamentais, ignorando a questão da redistribuição a qual ela é frequentemente aplicada. Afinal, por que perguntamos o que os pobres são capazes de pagar se desejamos que eles recebam?<sup>154</sup>.

---

<sup>153</sup> “[...] os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas por lei e a espécie de fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de A.A. Becker), posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.” (DERZI, 1989, p. 149)

<sup>154</sup> No original: “*The notion that tax burdens should reflect individuals’ “ability to pay” is commonly used in arguments about the ideal tax base and rate structure. Just as with the norms of equal sacrifice and the benefit principle, however, the concept of ability to pay seems literally to be addressed only to the question of how to raise revenue to finance government programs, ignoring the question of redistribution to which it is often applied. After all, why would we ask what the poor are able to pay when we intend for them to receive?*”

Murphy e Nagel (2005, p. 43) ressaltam o viés ideológico dessa abordagem. A investigação parte do pressuposto errado, segundo os autores, uma vez que se refere à distribuição realizada pelo mercado, quando, na realidade, tal divisão também deve se submeter a considerações de justiça e não pode ter sua legitimidade pressuposta:

Se a distribuição produzida pelo mercado não é justa por pressuposto, os retos critérios de justiça distributiva não farão referência alguma a essa distribuição, nem mesmo tomando-a como base. A justiça distributiva não é a aplicação de uma função aparentemente equitativa a uma distribuição inicial de bem-estar moralmente arbitrária. Apesar dos pressupostos implícitos de muitas pessoas, a justiça de um esquema tributário não pode ser avaliada pelo fato de as alíquotas médias aumentarem suficientemente à medida que a renda cresce. [...] uma vez rejeitado o pressuposto de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa, já não podemos defender princípios de justiça tributária sem fazer apelo também a princípios mais amplos de justiça governamental. Se a distribuição produzida pelo mercado não é justa por pressuposto, o governo deve empregar os meios tributários e políticas de gastos que mais atendem aos critérios corretos de justiça; não há sentido em fazer questão de que a política tributária seja justa em si e ao mesmo tempo ignorar a justiça dos gastos governamentais.

As mesmas restrições feitas anteriormente à ênfase que a literatura especializada tem dado à isonomia, aplicam-se à capacidade econômica. Pois também aqui, por meio de uma operação de encobrimento e simplificação, corre-se o risco de que o princípio seja operado exclusivamente em favor de um determinado grupo social, a quem interessa a homogeneização das características dos indivíduos por meio da régua econômica:

No geral, o conceito de equidade tributária tem uma qualidade particularmente hegemônica. [...] não obstante o seu apelo natural, a equidade tributária está longe de ser uma métrica benigna para aferir a justiça (*fairness*) de nosso sistema tributário. Ao contrário, ela insidiosamente modela nosso pensamento acerca da justiça tributária tacitamente destacando fatores econômicos — para excluir todos os outros, não interessando quão relevantes ou dignos de discussão eles sejam. Apresentando essa versão bastante parcial de justiça de um modo que tenha apelo universal, o grupo dominante tem sido bastante efetivo em manter seu poder e privilégio, evitando discussões que poderiam resultar em propostas radicais que poderiam realmente resultar na promessa de justiça na tributação para uma faixa muito maior da sociedade<sup>155</sup>. (INFANTI, 2008, pp. 45-46, tradução nossa)

---

<sup>155</sup> No original: “Overall, the concept of tax equity has a particularly hegemonic quality. [...] notwithstanding its natural appeal, tax equity is far from a benign metric for gauging the fairness of our tax system. Rather, it insidiously shapes our thinking about tax fairness by tacitly singling out economic factors—to the exclusion of all others, no matter how relevant or worthy of discussion they may be. By packaging this very partial version of fairness in a way that gives it universal appeal, the dominant group has quite effectively been able to maintain its power and privilege by avoiding discussions that could result in radical proposals that might actually deliver on the promise of fairness in taxation to a much broader swath of society.”

Ao contrário da capacidade econômica, ora analisada, o princípio do benefício não recebe a mesma atenção por parte da literatura tributária brasileira<sup>156</sup>, todavia, sua disseminação na Economia Política é notável, inclusive porque, sob a perspectiva puramente econômica, tal princípio seria uma resposta mais sofisticada ao problema da distribuição das cargas tributárias, uma vez que compreende ambos os polos da dinâmica orçamentária (a receita e a despesa), ao contrário do princípio da capacidade econômica que seria indiferente ao domínio das despesas. Conforme se verá adiante, este último argumento, no sentido de que o princípio da capacidade econômica é indiferente às despesas públicas, ainda que sustentável no âmbito da especulação econômica, não se justifica perante o ordenamento brasileiro, uma vez que o Sistema Tributário Nacional encontra-se rigidamente inserido na Constituição de 1988, em comunicação com toda a estrutura social projetada pelo constituinte. Dito de outro modo, afirmar que um sistema tributário ideal, projetado com base na teoria da capacidade de pagar, ignoraria a dinâmica financeira das despesas, não implica em admitir que o Sistema Tributário brasileiro, o qual toma a capacidade de pagar como princípio fundamental, ignora a relação entre receitas e despesas. Isso porque o Sistema Tributário Nacional, ao contrário de modelos especulativos, não flutua no vazio, mas está enraizado na Constituição, comunicando-se com a ordem social estabelecida em seu Título VIII. Por esse motivo, a defesa da teoria do benefício, sob o fundamento de que esta seria mais eficiente ao considerar as despesas estatais, não se sustenta dentro da realidade brasileira

Todavia, antes de se passar a uma crítica da teoria do benefício, na próxima seção serão esquematizadas suas origens filosóficas para, em um segundo momento, descrever o modo como tal teoria se incorporou à Economia Política, “[...] parte inextricável das racionalidades políticas modernas<sup>157</sup>” (TELLMANN, 2009, p. 5, tradução nossa).

### **3.2 O *quid pro quo* liberal e a origem do princípio do benefício no contratualismo clássico**

---

<sup>156</sup> Também no âmbito internacional o princípio do benefício é preterido em relação à capacidade contributiva, como assevera Johann. K. Brunner (1989, p. 03): “The two well-known principles of taxation which are still represented in the text books of public Finance are the benefit and the ability-to-pay principle. 4) The older one is the benefit principle which transfers the idea of equitable trading to the problem of taxation: The amount of taxes an individual has to pay should be adjusted to the extent to which he uses public goods and services. Although one may argue that this principle would deserve more attention in the determination of public receipts, 5) it is obvious that the very nature of public goods prevents its broader application. Consequently, the ability-to-pay principle takes a certain volume of public expenditures as given and requires from the individuals that they finance these expenditures according to their respective capacities.”

<sup>157</sup> No original: “[...] *an inextricable part of modern political rationalities.*”

A distinção entre liberalismo *político* e liberalismo *econômico*, este último denominado *liberismo* pelos italianos, é mais do que uma simples convenção. Observa-se no longo percurso que vai de John Locke — pai do liberalismo e notório investidor nas empreitadas escravagistas da *Royal African Company* (LOSURDO, 2011, p. 15) — até o surgimento da Escola Neoclássica uma descontinuidade fundamental<sup>158</sup> que corresponde à ruptura existente entre o modelo jurídico de uma comunidade política cuja origem remeteria a um *pactum unionis*, “[...] frequentemente expresso na terminologia francamente comercial do ‘contrato’ [...]”<sup>159</sup> (HOBSBAWM, 2010, p. 541, tradução nossa), e uma sociedade civil cujo interesse coletivo se manifestaria graças ao “[...] jogo necessariamente cego entre os diferentes interesses egoístas”<sup>160</sup> (FOUCAULT et al., 2004, p. 310, tradução nossa). O princípio do benefício — fundamento de uma “teoria” libertária da tributação (DUFF, 2005, p. 31) —, tardiamente retomado pelos neoclássicos, será inicialmente esboçado nesta longa linhagem de discursos conjurados pelos avatares liberais. Não obstante, é em Hobbes e não em Locke, este último fonte frequente de autores como Nozick e Friedrich Hayek, que se encontra a primeira versão moderna do contrato social, donde a importância de se começar a presente análise pelos contratualistas:

A abordagem do benefício na tributação era amplamente aceita entre os teóricos políticos do século dezessete. A tributação como um preço pelos serviços disponibilizados parecia um complemento natural ao contratualismo<sup>161</sup>. (MUSGRAVE, 1959, p. 63, tradução nossa)

É na literatura do contrato social que o indivíduo — cânone e unidade fundamental do liberalismo — tomará forma. Não é na Modernidade, todavia, a primeira vez que se explicará a origem da sociedade recorrendo-se a ideia de um pacto coletivo<sup>162</sup>. Conforme elucida Yanis Varoufakis (2002, p. 268, tradução nossa), “esta é uma tradição que remonta, pelo menos, ao discurso ‘Epitáfio’ de Péricles [...] no qual um estado liberal é distinguido de um autoritário em razão do consentimento”<sup>163</sup>. No mesmo sentido, afirma Ian Shapiro (2006, p. 140) que “podemos encontrar elementos das teses do contrato social bem antes do pensamento político inglês de meados do século XVII, que se convencionou identificar como sua fundação”.

<sup>158</sup> “Le marché et le contrat fonctionnent exactement à l'inverse l'un de l'autre, et on a en fait deux structures hétérogènes l'une à l'autre.” (FOUCAULT et al., 2004, p. 279)

<sup>159</sup> No original: “often expressed in the frankly commercial terminology of ‘contract’.”

<sup>160</sup> No original: “[...] jeu nécessairement aveugle entre les différents intérêts égoïstes.”

<sup>161</sup> No original: “The benefit approach of taxation was accepted widely among the political theorists of the seventeenth century. Taxation as a price for services rendered seemed a natural complement to the contract theory of state.”

<sup>162</sup> Acerca da ideia de contrato social em outros períodos históricos, veja-se Michael Lessnoff (1986).

<sup>163</sup> No original: “this is a tradition which goes back at least to Pericles’ speech Epitaph [...] in which an authoritarian and a liberal State were distinguished on the basis of consent.”

A despeito das manifestações desse discurso na Antiguidade e no Medievo, a fundação do contratualismo moderno é convencionalmente atribuída à tríade Hobbes, Locke e Rousseau. Os três filósofos partem daquilo que Adriano Cavanna (1982, p. 321, tradução nossa) denomina

a hipótese-chave do jusnaturalismo — a ideia da existência de direitos subjetivos inatos do indivíduo, de um originário estado de natureza anterior à sociedade política e civil, de um “contrato social” que funda o poder legítimo e o Estado<sup>164</sup>.

O contratualismo em sua versão moderna, aquela que maior impacto teve no pensamento ocidental, é construído a partir da subversiva afirmação de que os “[...] seres humanos são, por natureza, livres e iguais<sup>165</sup>” (MORRIS, 1998, p. IX, tradução nossa). Carole Pateman (1988, p. 1, tradução nossa), em uma releitura dessa tradição de pensamento sob a ótica feminista, assim sintetiza a sua essência:

A estória, ou a história conjectural, [que] nos conta como uma nova sociedade civil e uma nova forma de direito político foram criados por meio de um contrato original. Uma explicação da autoridade vinculativa do estado e do direito civil, e uma explicação para a legitimidade do governo civil moderno pode ser encontrada tratando nossa sociedade como se ela tivesse se originado de um contrato. A atração dessa ideia de um contrato original e da teoria contratual de forma geral, uma teoria que afirma que relações sociais livres tomam a forma de um contrato, é provavelmente maior hoje do que em qualquer outro período desde os séculos dezessete e dezoito quando os escritores clássicos contaram suas fábulas<sup>166</sup>.

Analisando a estrutura social da época em que estes autores viveram, compreende-se a tônica revolucionária de suas “fábulas”. A ideia de se representar o nascimento da sociedade civil como um acordo entre indivíduos livres e iguais que se vincularam consentidamente (Cf. RICHARDSON, 2009, p. 37), traz em si uma potência que equivale à ideia de que a submissão política legítima decorreria de um livre ato de escolha dos sujeitos contratantes (Cf. RYAN, 2012b, p. 234). Trata-se, nas palavras de Butler (2012, p. 19) de uma “invocação performativa”:

A hipótese prevalecente da integridade ontológica do sujeito perante a lei pode ser vista como o vestígio contemporâneo da hipótese do estado natural, essa fábula fundante que

<sup>164</sup> No original: “*Le ipotesi-chiavi del giusnaturalismo – l’idea dell’esistenza di diritti soggettivi innati dell’individuo, di un originario stato di natura anteriore alla società politica e civile, di un ‘contratto sociale’ che fonda il potere legittimo e lo Stato [...].*”

<sup>165</sup> No original: “[...] *humans are, by nature, free and equal.*”

<sup>166</sup> No original: “*The story, or conjectural history, tells how a new civil society and a new form of political right is created through an original contract. An explanation for the binding authority of the state and civil law, and for the legitimacy of modern civil government is to be found by treating our society as if it had originated in a contract. The attraction of the idea of an original contract and of contract theory in a more general sense, a theory that claims that free social relations take a contractual form, is probably greater now than at any time since the seventeenth and eighteenth centuries when the classic writers told their tales.*”

é constitutiva das estruturas jurídicas do liberalismo clássico. A invocação performativa de um “antes” não histórico torna-se a premissa básica a garantir uma ontologia pré-social de pessoas que consentem livremente em ser governadas, constituindo assim a legitimidade do contrato social.

Não por acaso a escandalosa frase de abertura do “Contrato Social” de Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) ressoará ao longo de toda a Revolução de 1789<sup>167</sup>, quando o povo se apresentará “[...] em carne e osso no proscênio da história<sup>168</sup>” (DE SANCTIS, 2015, p. 38, tradução nossa). Escapando aos intentos de seu autor (que provavelmente reprovava o terror revolucionário<sup>169</sup>), a cada vez que a guilhotina colocava em marcha a Era Contemporânea, o que se escutava ressoar no golpe seco do metal era o vibrante aforismo “*l’homme est né libre* [...]” (ROUSSEAU, 1796, p. 07).

Publicadas cento e trinta e oito anos antes da tomada da Bastilha, as palavras que Thomas Hobbes (1588-1679) (2011, p. 193) escolheu para abrir o capítulo XIII de seu *Leviatã* são igualmente subversivas:

A Natureza fez os homens tão iguais nas faculdades físicas e mentais que, embora alguns sejam manifestamente mais fortes ou mentalmente mais ágeis, quando se contemplam esses fatores em conjunto a diferença entre eles não é tão considerável a ponto de levar um deles a postular para si mesmo qualquer benefício que outro não possa reivindicar com o mesmo direito. Pois, quanto à força física, o mais fraco tem vigor suficiente para matar o mais forte, ou por meio de maquinações secretas, ou em confederação com outros que corram o mesmo perigo.

Como se sabe, as teorias da justiça “[...] assenta[m]-se em hipóteses sobre a psicologia humana e sobre a forma de funcionamento causal do mundo [...]” (RYAN, 2012b, p. 412). Em Hobbes não é diferente. O longo caminho pelo qual o filósofo passará para fundamentar sua teoria sobre o surgimento do Estado começa por uma descrição detalhada da natureza humana. Ora, se o *Leviatã* é um homem artificial<sup>170</sup>, criado e *composto* pelos homens, nada mais lógico do que examinar “[...] primeiro, sua matéria e seu artífice, que são, ambos o homem” (HOBBS, 2011, p. 45), se desejar-se compreendê-lo. Não cabe aqui fazer uma análise detalhada da psicologia humana na obra do filósofo. Para os propósitos deste trabalho, basta-nos apontar que para o autor

<sup>167</sup> É conhecida a influência de Rousseau no pensamento de Maximilien Robespierre (1793): “L’homme est né pour le bonheur et pour la liberté, et partout il est esclave et malheureux.”

<sup>168</sup> No original: “[...] *in carne e ossa sul proscenio della storia*.”

<sup>169</sup> “Rousseau was opposed to revolution, indeed to all forms of sudden and unpredictable change”. (RYAN, 2012b, p. 535)

<sup>170</sup> “Lo Stato che Hobbes dipinge nel suo celebre *Leviathan* (1651) è un automata politico, una creatura artificiale mostruosamente autoritaria inventata dall’uomo in sostituzione dello stato natural, che era governato da paura [...]”. (CAVANNA, 1982, p. 331)

os homens são naturalmente propensos ao conflito, o que deriva de sua psique inclinada à competição, à desconfiança e à glória:

A primeira faz os homens agredirem-se em busca de ganhos; a segunda, à procura de segurança, e a terceira, de reputação. A primeira usa da violência para fazer os homens senhores das pessoas de outros homens, de suas esposas, filhos e gado; a segunda, para defendê-los; a terceira, por ninharias tais como uma palavra, um sorriso, uma opinião divergente, e qualquer outro sinal depreciativo, quer seja dirigido à pessoa deles, quer indiretamente à pessoa de seus parentes, amigos, nação, profissão ou a seu nome. (HOBBS, 2011, p. 195)

É assim que criaturas narcisistas, miseravelmente semelhantes em sua fragilidade, confinadas em um território hostil, conduzem Hobbes à terrível imagem do estado de natureza:

Em consequência, tudo que ocorre em tempo de guerra, quando cada homem é inimigo dos demais, também ocorre no tempo em que os homens vivem sem outra segurança além da proporcionada por sua força e engenho próprios. Em semelhante situação não há lugar para a indústria, por incerto seu fruto; conseqüentemente, não se amanha a terra, não há navegação nem uso das mercadorias que podem ser importadas por via marítima; não há edificações adequadas; não há instrumentos para mover e remover as coisas que exijam muita força; não há conhecimento da face da Terra; não há cômputo do tempo; não existem letras, nem sociedade, nem artes; e, o que é pior, impera o temor contínuo, e o perigo de morte violenta. Torna-se a vida humana solitária, pobre, aflitiva, embrutecida e breve. (HOBBS, 2011, p. 197)

É interessante notar com Michel Foucault (1997, p. 79) que a *bellum omnium contra omnes* não é uma guerra efetiva, mas um estado de insegurança que se estende indefinidamente no tempo, fazendo do pavor um sentimento constante e generalizado. Ao contrário do que se poderia concluir de uma leitura superficial, o desespero, diante da sempre iminente possibilidade de se defrontar com o Outro, brota não da constatação das diferenças (de força, de gênio, de destreza), mas da intuição primitiva de uma igualdade aterradora. Afinal, “a guerra primitiva, a guerra de todos contra todos, é uma guerra de igualdade, nascida da igualdade e se desenrolando no elemento dessa igualdade. A guerra é o efeito imediato de uma não-diferença ou, em todo caso, de diferenças insuficientes<sup>171</sup>” (FOUCAULT, 1997, p. 78, tradução nossa).

De qualquer forma, a grade de inteligibilidade das relações de poder no voluntarismo hobbesiano é mesmo a guerra generalizada, decorrente de uma ausência de diferenças significativas entre os indivíduos, pois, ao contrário da homogeneidade que é fonte de insegurança

---

<sup>171</sup> No original: “La guerre primitive, la guerre de tous contre tous, c’est une guerre d’égalité, née de l’égalité et se déroulant dans l’élément de cette égalité. La guerre, c’est l’effet immédiat d’une non-différence ou, en tout cas, de différences insuffisantes.”



e incerteza, para Hobbes, “[...] a diferença pacífica [...]”<sup>172</sup> (FOUCAULT, 1997, p. 78, tradução nossa). Como delineado por Michel Foucault (1997, p. 77, tradução nossa),

no fundo da ordem, detrás da paz, por debaixo da lei, no nascimento do grande autômato que constitui o Estado, o soberano, o Leviatã, não há, para Hobbes, apenas a guerra, mas sim a guerra mais geral de todas as guerras, aquela que se implanta em todos os instantes e em todas as dimensões [...]”<sup>173</sup>.

É no intuito de escapar desse cenário desolador que os homens renunciam à possibilidade de dominar os demais, renunciando simultânea e irrevogavelmente à própria liberdade, apetites aos quais estão naturalmente inclinados. Tomados pelo medo da morte<sup>174</sup>, pelo desejo de viver comodamente e pela esperança de conseguir fazê-lo por meio de seu labor, paixões que fazem florescer o desejo de paz (HOBBS, 2011, p. 199), estes complexos “maquinismos” chamados homens<sup>175</sup>, reúnem-se em assembleia<sup>176</sup> e, para fazer surgir o “[...] Leviatã, ou melhor, para falar mais reverentemente, aquele *Deus mortal* ao qual devemos, abaixo de *Deus imortal*, nossa paz e nossa defesa” (HOBBS, 2011, p. 257, grifos no original), cada um ratifica o pacto de sujeição nos seguintes termos:

[...] autorizo e transmito a este homem ou a esta assembleia meu direito de autogovernar-me, sob condição de que vós também transmitais vosso direito e autorizais todas as suas ações da mesma maneira. (HOBBS, 2011, p. 257)

O fato de a instituição do Estado se dar mediante um contrato entre indivíduos do qual o soberano não participa é uma nota característica do pensamento de Hobbes, o que faz o soberano “[...] completamente irresponsável, [...] [cumulando] todos os direitos e nenhum dever”<sup>177</sup> (CAVANNA, 1982, p. 331, tradução nossa). Nesse contexto, até mesmo a miséria da

<sup>172</sup> No original: “[...] *la différence pacifique* [...]”

<sup>173</sup> No original: “*Au fond de l'ordre, derrière la paix, au-dessous de la loi, à la naissance du grand automate qui constitue l'État, le souverain, le Léviathan, il n'y a pas seulement pour Hobbes la guerre, mais la guerre la plus générale de toutes les guerres, celle qui se déploie dans tous les instants et dans toutes les dimensions* [...]”

<sup>174</sup> “La paura, dunque (e non un istinto sociale), porta irresistibilmente gli uomini al contratto, con il quale esse trasferiscono i propri diritti naturali ad un sovrano (individuo singolo o assemblea): col potere che gli viene affidato e in cambio della assoluta sottomissione che i sudditi si obbligano a prestargli, egli può far regnare l'ordine, la pace e la sicurezza.” (CAVANNA, 1982, p. 331)

<sup>175</sup> “Com efeito, sendo a vida apenas o movimento de membros, iniciado em alguma parte interna principal, por que não podemos dizer que têm vida artificial todos os autômatos (maquinismos que se movem por si próprios por meio de molas e engrenagens, como o faz um relógio)? Pois que é o *coração*, senão uma *mola*; e os *nervos*, senão *cordéis*; e as *articulações*, senão outras tantas *rodas*, a darem movimento ao corpo inteiro, tal como pretendeu o artífice?” (HOBBS, 2011, p. 45, grifos no original)

<sup>176</sup> Foucault (1997, p. 83) ressalta ainda que na teoria hobbesiana do poder, o poder soberano se constitui em um movimento ascendente: “La souveraineté se constitue donc à partir d'une forme radicale de volonté, forme qui importe peu. Cette volonté est liée à la peur et la souveraineté ne se forme jamais par en haut, c'est-à-dire par une décision du plus fort, du vainqueur, ou des parents. La souveraineté se forme toujours par en dessous, par la volonté de ceux qui ont peur.”

<sup>177</sup> No original: “[...] *completamente irresponsabile, ha tutti i diritti e nessun dovere*.”

maior parte dos súditos — “[...] que renunciaram aos próprios direitos naturais [...]”<sup>178</sup> (CAVANNA, 1982, p. 331, tradução nossa) — seria justificável, vez que a sua penúria se relativiza em face dos suplícios aterrorizantes que se viveria no estado de natureza:

Entretanto, poder-se-ia objetar que as condições de vida dos súditos são muito miseráveis e que eles depõem contra a luxúria e outras paixões descontroladas daqueles que enfeixam nas mãos poderes de tal sorte ilimitados. Em geral, os que vivem como súditos de um monarca acham que tal estado de coisas é culpa da monarquia; os que vivem no regime da democracia ou de outra assembleia soberana atribuem todos os percalços a tal forma de regime. Contudo, e na realidade, o poder em todas as suas formas é o mesmo desde que as formas sejam suficientemente perfeitas para assegurar-lhes, aos súditos, proteção, isto sem levar em conta que a condição humana nunca pode estar livre de aflições, e que o maior dano possível que qualquer forma de governo possa infligir ao povo em geral torna-se praticamente imperceptível diante das misérias e horrendas calamidades que acompanham uma guerra civil, ou diante daquela dissoluta condição de homens desenfreados e insubmissos às leis e a um poder coercitivo que lhes barre o caminho da rapina e da vindita. (HOBBS, 2011, p. 273)

Se a filosofia política de Hobbes desembocará na justificação de um pacto mediante o qual os homens outorgam poderes a um soberano, “[...] com a finalidade de autorizar-lhe o uso da força e dos recursos de todos, *como julgar eficaz*, para garantir-lhes a paz e a defesa comum” (HOBBS, 2011, p. 257, grifamos), o que resultará em uma apologia do poder absoluto, John Locke está, ao contrário, comprometido com a justificação *ex post facto*<sup>179</sup> de uma Revolução que pôs termo ao absolutismo no Reino Unido<sup>180</sup>. Nesse sentido, são irreconciliáveis os dois autores:

Clássica expressão do liberalismo inglês, a doutrina contratualística de Locke [...] se contrapõe ao absolutismo hobbesiano verdadeira e própria teorização dos direitos do homem e do garantismo constitucional. Enquanto em Hobbes a teoria jusnaturalista assume uma função potencializadora do Estado, em Locke esta assume uma função potencializadora do indivíduo no confronto com o Estado. Recorde-se que Locke escreve seus dois tratados no clima em que amadurece aquela “revolução gloriosa” da

<sup>178</sup> No original: “[...] *che hanno rinunciato ai propri diritti naturali* [...]”

<sup>179</sup> “On further reflection, however, it must be evident that the claim that Locke wished to justify the Glorious Revolution, while it says something, does not say very much. For, except for the Jacobites (an active and vocal minority who rejected the revolution) *everybody* who published works did so in order to justify that event.” (ASHCRAFT, 1986, p. 590-591, grifos no original)

<sup>180</sup> Uma revolução como a endossada por Locke não poderia ser vista por Hobbes senão como uma violação injusta do pacto originário: “Por conseguinte, os que são súditos de um monarca não podem, sem a sua permissão, rejeitar a monarquia e voltar à confusão de uma multidão desunida, nem transferir sua pessoa, retirando-a da pessoa do soberano, na qual esta investida para outro homem ou assembleia, pois todos estão reciprocamente obrigados a autorizar, e a reputar-se como autores, de tudo que seja feito, e considerado digno de ser feito, por quem já é seu soberano. Desse modo, dissentindo um homem, todos os demais deveriam romper o pacto com ele, o que constituiria injustiça; também todos eles outorgaram a soberania àquele que está investido da representação da pessoa de todos; dessa forma, se o depuserem, irão privá-lo do que é seu, o que mais uma vez é injustiça. Além disso, se alguém que tentar depor seu soberano for morto ou punido por ele em consequência de semelhante tentativa, poderá ser tido como o verdadeiro autor de sua própria punição, visto que, por instituição, é o autor de tudo que for praticado por seu soberano.” (HOBBS, 2011, p. 259)

qual brotará a *Bill of Rights*, pilar histórico do constitucionalismo inglês<sup>181</sup>. (CAVANNA, 1982, p. 336, tradução nossa)

A influência do pensamento de Locke na construção do liberalismo político é incomensurável. Seus tratados sobre o governo constituem ainda hoje a principal fonte do “liberalismo vulgar<sup>182</sup>”, de modo que, com este último pode-se afirmar ter-se adentrado nos domínios do liberalismo clássico<sup>183</sup> propriamente dito, “[...] que é aquela tradição política anti-absolutista e garantista que atribui ao Estado pura função negativa (ou protetiva) de não impedimento da autonomia privada<sup>184</sup>” (CAVANNA, 1982, p. 337, tradução nossa).

Para compreender o contrato social em Locke, é oportuno destacar as suas diferenças em relação a Hobbes. Para este último, não há direitos anteriores ao estado civil. Desse modo, questões como a justiça dos atos do soberano não se colocam, pois “[...] o direito vem a se identificar *tout court* com a lei positiva, que é apenas a manifestação da vontade incontestável do soberano [...]”<sup>185</sup> (CAVANNA, 1982, p. 332, tradução nossa). Dito de outro modo, para Hobbes, qualquer que seja o ato praticado pelo soberano, a justiça lhe será inerente. Não há que se falar, portanto, em direito de resistência, pois o pacto social não tolera exceções. Sem um referencial, ou sob o referencial terrível da guerra entre iguais, não resta senão concluir que o soberano não comete equívocos e que todas as suas ações estão autorizadas por aquilo que, agora assume a forma de um macabro pacto sem cláusula de exceção: “Não se trata de uma relação de cessão ou de uma delegação de qualquer coisa pertencente aos indivíduos, mas de uma representação dos indivíduos mesmos. Isto quer dizer que o soberano assim constituído valerá integralmente pelos

---

<sup>181</sup> No original: “*Classica espressione del liberalismo inglese, le dottrine contrattualistiche di Locke [...] si contrappongono all'assolutismo hobbesiano come vera e propria teorizzazione dei diritti dell'uomo e del garantismo costituzionale. Mentre in Hobbes la teorica giusnaturalistica assolve una funzione potenziatrice dello Stato, in Locke essa assolve una funzione potenziatrice dell'individuo nei confronti dello Stato. Non si dimentichi che Locke scrive i suoi due trattati nel clima in cui matura quella "gloriosa rivoluzione" da cui scaturirà il Bill of Rights, pilastro storico del costituzionalismo inglese.*”

<sup>182</sup> A constatação é de Eric Hobsbawm (2010, p. 237): “The philosophically feeble John Locke rather than the superb Thomas Hobbes remained the favourite thinker of vulgar liberalism; for he at least put private property beyond the range of interference and attack as the most basic of 'natural rights'.”

<sup>183</sup> “[...] there have been two kinds of liberalism: one “classical,” limited in its aims, cautious about its metaphysical basis, and political in its orientation; the other “modern,” unlimited, incautious, global in its aims, and a threat to the achievements of classical liberalism.” Classical liberalism is associated with John Locke ([1690] 1967), Adam Smith ([1775] 1976), Alexis de Tocqueville ([1835] 1964), and Friedrich von Hayek (1973–79). It focuses on the idea of limited government, the maintenance of the rule of law, the avoidance of arbitrary and discretionary power, the sanctity of private property and freely made contracts, and the responsibility of individuals for their own fates.” (RYAN, 2012a, p. 23)

<sup>184</sup> No original: “[...] cioè quella tradizione politica anti-assolutista, anti-interventista e garantista che assegna allo Stato pura funzione negativa (o protetiva) di non impedimento dell'autonomia privata.”

<sup>185</sup> No original: “[...] il diritto viene ad identificarsi tout court con la legge positiva, che è appunto la manifestazione della volontà insidicabile del sovrano [...]”

indivíduos<sup>186</sup>” (FOUCAULT, 1997, p. 87). Como se verá adiante, o contrato social imaginado por Locke está no extremo oposto dessa concepção.

Para o patrono do liberalismo clássico, já no estado de natureza os homens são titulares de direitos sobre o próprio corpo e, em decorrência disso, sobre o próprio trabalho (DUFF, 2005, p. 25). A forma como Locke concebe o estágio pré-político é consideravelmente mais positiva do que a de seu antecessor. Diferentemente de Hobbes, para Locke o homem no estado de natureza é titular de direitos naturais sobre aquilo que denomina frouxamente de “propriedade<sup>187</sup>”. Na versão lockeana do estado de natureza os homens praticam o comércio, plantam e vivem em relativa harmonia. O pacto no qual ingressam para criar o estado político não é motivado pelo desejo de fazer reinar a paz, mas sim, pela intenção de preservar a propriedade: “[...] o objetivo capital e principal da união dos homens em comunidades sociais e de sua submissão a governos é a preservação de sua propriedade” (LOCKE, 1994, p. 156).

Na realidade, todo o sistema político de Locke está baseado naquilo que Crawford Macpherson (1990) cunhou de “individualismo proprietário”, noção que pode ser perfeitamente ilustrada pelo seguinte excerto:

Ainda que a terra e todas as criaturas inferiores pertençam em comum a todos os homens, cada um guarda a propriedade de sua própria pessoa; sobre esta ninguém tem qualquer direito, exceto ela. Podemos dizer que o trabalho de seu corpo e a obra produzida por suas mãos são propriedade sua. Sempre que ele tira um objeto do estado em que a natureza o colocou e deixou, mistura nisso o seu trabalho e a isso acrescenta algo que lhe pertence, por isso o tornando sua propriedade. (LOCKE, 1994, p. 98)

A ideia segundo a qual “o indivíduo é essencialmente o proprietário de sua própria pessoa e capacidades e não deve nada à sociedade em razão disso<sup>188</sup>” (MACPHERSON, 1990, p. 263, tradução nossa) terá longa vida na filosofia política ocidental, como o demonstra a sua retomada,

---

<sup>186</sup> No original: “*Il ne s’agit pas d’un rapport de cession ou d’une délégation de quelque chose appartenant aux individus, mais d’une représentation des individus eux-mêmes. C’est-à-dire que le souverain ainsi constitué vaudra intégralement pour les individus.*”

<sup>187</sup> “Isso faz com que ele deseje abandonar esta condição, que, embora livre, está repleta de medos e perigos contínuos; e não é sem razão que ele solicita e deseja se unir em sociedade com outros, que já estão reunidos ou que planejam se unir, visando a salvaguarda mútua de suas *vidas, liberdades e bens, o que designo pelo nome geral de propriedade.*” (LOCKE, 1994, p. 156, grifamos)

Ellen Wood (2012, p. 265) destaca que é da ideia de propriedade que decorrem os demais direitos naturais que Locke atribui ao homem no estado de natureza: “Although the chapter on property seems to have been added to the Second Treatise after its original completion, it certainly plays a significant part in Locke’s political theory. It is here that he fleshes out the theory of natural right which forms the basis of his anti-absolutist argument. He does so by elaborating the principle that every man has a property in his own person from which other rights follow.”

<sup>188</sup> No original: “[...] *the individual is essentially the proprietor of his own person and capacities, for which he owes nothing to society.*”

na forma do célebre “*lockean proviso*”, no final do século XX, por Nozick (2012, p. 178)<sup>189</sup>. O pensamento de Locke está assim comprometido com a liberação do *homem proprietário*. Sua filosofia política eleva os direitos do indivíduo à condição de limites do governo, motivo pelo qual já se disse que Locke formulou não uma teoria do Estado, mas uma teoria do governo (FOUCAULT, 2004, p. 92). Opera-se, doravante, uma inversão por meio da qual é a comunidade política que deverá justificar-se perante o indivíduo e não o contrário. Essa inversão coincide com a “[...] ideia de que o direito natural — como expressão da pura razão — constituiria o parâmetro com o qual os ordenamentos históricos deveriam ser reformulados e reformados<sup>190</sup>” (CAVANNA, 1982, p. 322, tradução nossa).

E não poderia ser de outra forma, uma vez que o indivíduo, este “[...] senhor absoluto de sua própria pessoa e de seus bens, igual aos maiores e súdito de ninguém [...]” (LOCKE, 1994, p. 156), renuncia ao estado de natureza com o único objetivo de possibilitar a “[...] salvaguarda mútua de suas vidas, liberdades e bens [...]” (LOCKE, 1994, p. 156). Integra, portanto, o contrato social lockeano uma cláusula de inviolabilidade do direito à propriedade. Assim, o governo já nasce sob a insígnia do excesso (FOUCAULT, 2004) — governa-se sempre muito — diante de um indivíduo que, ao menor sinal de perturbação, poderá gritar “*noli me tangere!*” para fustigar a lascívia do soberano. Essa limitação absoluta deve ser observada em cada um dos atos de governo, sob pena de tornar-se ilegítimo<sup>191</sup>.

No que diz respeito à atividade impositiva, o contrato social lockeano, ao contrário da versão hobbesiana, impõe limites severos ao poder do soberano. Tais limites coincidirão com o princípio da representação, cujo enunciado (“*no taxation without representation*”) será repetido setenta e nove anos depois na London Magazine (PRATT, 1768) quando os colonos americanos se insurgirem contra a imposição de tributos por um parlamento distante:

O poder legislativo não deve impor impostos sobre a propriedade do povo sem que este expresse seu consentimento, individualmente ou através de seus representantes. E isso diz respeito, estritamente falando, só àqueles governos em que o legislativo é permanente, ou pelo menos em que o povo não tenha reservado uma parte do

<sup>189</sup> É na radicalização dessa premissa, cuja pertinência não interessa analisar aqui, que se baseará a crítica libertária do liberalismo rawlsiano. Essa crítica, como se sabe, foi inaugurada por Nozick (2012) cuja obra pode ser lida como uma reação à teoria da justiça de John Rawls (2005).

<sup>190</sup> No original: “[...] *idea che il diritto naturale – come espressione della pura ragione – costituisca il parametro cui gli ordinamenti storici debano essere riformulati e riformati.*”

<sup>191</sup> “I cittadini, depositari della costituzione come ‘popolo’, hanno un diritto di resistenza nei confronti dell’ autorità pubblica che arbitrariamente oltrepassi i poteri delegati con il contratto e non rispetti gli inviolabili diritti naturali dell’individuo. Ciò significa che secondo Locke i soggetti debbono osservare i precetti giuridici unicamente se questi provengono da uno Stato che abbia la configurazione istituzionale da esse stessi maggioritariamente voluta. E ciò significa che nessun potere è legittimo se non è consentito.” (CAVANNA, 1982, p. 336)

legislativo a representantes que eles mesmos elegem periodicamente. (LOCKE, 1994, p. 169)

Já se percebe em Locke o germe do princípio do benefício contemporâneo. Se o homem é titular de seu corpo e do produto de seu trabalho, a tributação é uma negação parcial de seu direito *absoluto* à apropriação do produto de seu trabalho. Tal negação só se justifica na estrita medida em que seja necessária à preservação mesma do direito de propriedade. Dito de outro modo, para que a tributação se legitime deve haver uma relação de correspondência entre a proteção usufruída pelo indivíduo e o encargo tributário por ele suportado. Do contrário, os tributos e a própria manutenção do governo não se justificam:

É verdade que os governos não poderiam subsistir sem grandes encargos, e *é justo que todo aquele que desfruta de uma parcela de sua proteção contribua para a sua manutenção com uma parte correspondente de seus bens*. Entretanto, mais uma vez é preciso que ela mesma dê seu consentimento, ou seja, que a maioria consinta, seja por manifestação direta ou pela intermediação de representantes de sua escolha; se qualquer um reivindicar o poder de estabelecer impostos e impô-los ao povo por sua própria autoridade e sem tal consentimento do povo, está assim invadindo a lei fundamental da propriedade e subvertendo a finalidade do governo. Como posso me dizer proprietário de algo que outra pessoa possa por direito tomar quando bem entender? (LOCKE, 1994, p. 168, grifamos)

Conquanto se distancie radicalmente de Locke pela fervorosa crítica da desigualdade social<sup>192</sup> que atravessa seus escritos, Jean-Jacques Rousseau também recorre à imagem do contrato para ilustrar o nascimento da sociedade civil. Contradizendo frontalmente Locke, Rousseau enxerga na propriedade privada<sup>193</sup> a origem da desigualdade moral<sup>194</sup> entre os homens:

O primeiro que, tendo cercado um terreno, atreveu-se a dizer: Isto é meu, e encontrou pessoas simples o suficiente para acreditar nele, foi o verdadeiro fundador da sociedade civil. Quantos crimes, guerras, assassinios, quantas misérias e horrores não teria poupado ao gênero humano aquele que, arrancando as estacas ou enchendo o fosso, houvesse gritado a seus semelhantes: “Evitai ouvir esse impostor. Estareis perdidos se esquecerdes que os frutos são de todos e que a terra não é de ninguém!”. (ROUSSEAU, 1999, p. 203)

<sup>192</sup> “Compared to Locke, however, Rousseau has a much stricter reading of what the natural law governing private property authorizes: he is much more cautious than Locke with respect to whether laboring on land makes it one’s own, and he insists that it is only one’s own labor – and not ‘the turfs my servant has cut,’ as Locke allows – that can generate legitimate property for me.” (NEUHOUSER, 2014, p. 112)

<sup>193</sup> Pode-se traçar um paralelo entre o trecho citado e o penúltimo capítulo de “O Capital” de Karl Marx (2013).

<sup>194</sup> “Moral (or political) inequalities are said to differ from natural (or physical) inequalities in two important respects. First, they are not products of nature but are instead – to use a term Rousseau will invoke repeatedly in the Second Discourse – artificial, which is to say: they are established by a kind of convention that rests ultimately on human consent (DI, 131/OC III, 131). Second, moral inequalities are social in the sense that they consist in one individual (or group) exerting a kind of power or possessing a kind of advantage over another. As Rousseau puts the point, moral inequality consists not in ‘differences in age, health, or bodily strength’ but ‘in different privileges which some enjoy to the prejudice of others, such as being more wealthy, more honored, more powerful than they, or even getting themselves obeyed’ (DI, 131/OC III, 131).” (NEUHOUSER, 2014, p. 16)

Na realidade, pode-se dar um passo adiante, com Nancy Hirschmann (2007, p. 124, tradução nossa), para destacar a distinção crítica entre o modelo rousseauiano e o de seus antecessores:

[...] a prática é diferente para Hobbes e Locke; [...] seus contratos não envolvem realmente o comércio de liberdade em troca de ordem e segurança, ou de liberdade absoluta por liberdade efetiva, mas ao invés disso, preservam a liberdade de alguns — os proprietários da terra e os homens poderosos — às custas da liberdade de outros — mulheres, os pobres, e os destituídos de poder. É essa desigualdade de liberdade que Rousseau critica tão mordazmente no final do Segundo Discurso<sup>195</sup>.

Diferentemente dos modelos anteriores, o estado de natureza rousseauiano nos remete à imagem do “homem natural”, que não se compara à besta angustiada de Hobbes, tampouco ao sovina narcisista de Locke. O principal ponto de tensão entre Hobbes e Rousseau parece mesmo assentar sobre o estado de natureza:

A acusação de Rousseau acerca do estado de natureza hobbesiano é de realismo enganoso ou ingênuo, ou melhor enganosamente ingênuo. Hobbes teria transferido o homem agressivo e corrupto da sociedade para uma condição, a guerra, o que negaria precisamente a “naturalidade” do homem<sup>196</sup>. (DE SANCTIS, 2015, p. 32, tradução nossa)

Movido pelo amor próprio, mas também pela piedade, essa criatura *associal*, sem vícios nem virtudes, está inocentemente dispersa pela natureza:

Parece, a princípio, que os homens nesse estado, não tendo entre si nenhuma espécie de relação moral, nem deveres conhecidos, não poderiam ser bons nem maus, e não tinham vícios nem virtudes, a menos que tomando essas palavras num sentido físico, chamemos vícios do indivíduo às qualidades que podem prejudicar-lhe a própria conservação e virtudes àquelas que podem contribuir para ela [...]. (ROUSSEAU, 1999, p. 187)

É a natureza mesma que obrigará os homens a abandonar seu estado. Não se deseja aqui tratar em detalhes o complexo percurso pelo qual se passará do estado de natureza até a sociedade civil no pensamento de Rousseau. Basta-nos destacar que a fundação da sociedade civil tem por finalidade última a realização do paradoxo rousseauiano — “a obediência à liberdade” — o que se dará por meio da vontade geral:

---

<sup>195</sup> No original: “[...] *the practice is a different matter for both Hobbes and Locke; as I have suggested in the foregoing chapters, their contracts do not really involve a trade of freedom for order and security, or absolute freedom for effective freedom, but rather preserve freedom for some – landed and powerful man – at the cost of freedom of others – women, the poor, and the powerless. It is this inequality of freedom that Rousseau critiques so scathingly at the end of the Second Discourse.*”

<sup>196</sup> No original: “*L’accusa di Rousseau allo stato di natura hobbesiano è di realismo ingannevole o ingenuo, o meglio ingannevolmente ingenuo. Hobbes trasferirebbe l’uomo aggressivo e corrotto dalla società in una condizione, la guerra, che negherebbe proprio la ‘naturalità’ dell’uomo.*”

A fim de que o pacto social não venha a constituir, pois, um formulário vazio, compreende ele tacitamente esse compromisso, o único que pode dar força aos outros: aquele que se recusar a obedecer à vontade geral a isso será constrangido por todo o corpo — o que significa apenas que será forçado a ser livre, pois é esta a condição que, entregando à pátria cada cidadão, o garante contra toda dependência pessoal, condição que configura o artifício e o jogo da máquina política, a única a legitimar os compromissos civis, que sem isso seriam absurdos, tirânicos e sujeitos aos maiores abusos. (ROUSSEAU, 1996, p. 25)

Não é, todavia, nas páginas dedicadas ao contrato social que se encontrará referência ao princípio do benefício, mas sim no “Discours sur l’économie politique” publicado originalmente como verbete na *Encyclopédie* em 1755:

É certo que o direito de propriedade é o mais sagrado de todos os direitos dos cidadãos, e mais importante sob certas perspectivas que a própria liberdade; [...] a propriedade é o verdadeiro fundamento da sociedade civil [...]. De outro lado, não é menos certo que a manutenção do Estado e do governo exige custos e despesas; e como aquele que está de acordo com os fins não pode recusar os meios, segue-se que os membros da sociedade devem contribuir com seus bens para sua manutenção<sup>197</sup>. (ROUSSEAU, 2002, p. 20-21, tradução nossa)

Também aqui se delineia o caráter contraprestacional dos tributos que são um meio para suportar as despesas do Estado, um mal necessário. Essa manifestação da relação entre Estado e contribuinte “[...] nos termos de um *quid pro quo*<sup>198</sup>” (MUSGRAVE, 1959, p. 62, tradução nossa, grifos nossos) ou, dito de outro modo, essa relação sinalagmática que se estabelece entre o indivíduo e a comunidade política perpassa o trabalho dos três filósofos. *Sob a ótica contratualista, o tributo se justifica apenas enquanto “[...] preço pago pela proteção ou pela filiação na associação da sociedade organizada*<sup>199</sup>” (MUSGRAVE, 1959, p. 64, tradução nossa, grifos nossos).

A simplicidade dessa formulação constitui o seu apelo teórico, o que a levará a ser constantemente recolocada em cena no debate político. Com o advento da Economia Política, todavia, o princípio do benefício passará de argumento moral a teorema.

### 3.3 *Do ut des*: o princípio do benefício

Apesar de ter sido objeto de preocupação de diferentes filósofos, dentre os quais se destacam os contratualistas clássicos, o princípio do benefício não passa na teoria desses autores de

<sup>197</sup> No original: “Il est certain que le droit de propriété est le plus sacré de tous les droits des citoyens, et plus important à certains égards que la liberté même; [...] la propriété est le vrai fondement de la société civile, [...]. D’un autre côté, il n’est pas moins sûr que le maintien de l’État et du gouvernement exige des frais et de la dépense; et comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s’ensuit que les membres de la société doivent contribuer de leurs biens à son entretien.”

<sup>198</sup> No original: “[...] in *quid pro quo* terms.”

<sup>199</sup> No original: “[...] price to be paid for protection or for a membership fee in the association of organised society.”



um instintivo “[...] complemento natural à teoria contratual do Estado<sup>200</sup>” (MUSGRAVE, 1959, p. 63, tradução nossa). Como ressalta Herbert Simpson (1939, p. 463), a adoção do princípio do benefício pela literatura especializada, pelo menos nos Estados Unidos da América, está historicamente relacionada à preferência pelo contratualismo como doutrina política por parte dos “grupos educados” daquela sociedade.

Pouco elaborado em suas origens, o princípio carecia de solidez, o que se demonstra da simples observação de que a sua adoção é insuficiente para se determinar até mesmo o modelo básico de um sistema tributário ideal. Autores como Rousseau e John Stuart Mill, comentando o princípio do benefício, discordarão frontalmente acerca do modelo tributário que esse mesmo princípio demanda. Para o primeiro, a sua aplicação exige uma tributação *progressiva*, pois os ricos seriam os mais beneficiados pelo contrato social, devendo, conseqüentemente, arcar com um preço igualmente superior:

Um terceiro elemento que não se leva em conta jamais, e que deveria ser considerado em primeiro lugar, é aquele das utilidades que cada um retira da confederação social, que protege fortemente as imensas possessões do rico e mal permite ao miserável gozar da cabana que ele construiu com as suas próprias mãos. Todas as vantagens da sociedade não são para os poderosos e os ricos? Todos os empregos lucrativos não são ocupados apenas por eles? Todas as graças, todas as isenções não são a eles reservadas? E a autoridade pública não está a seu favor? [...] Os golpes de bastão que ele distribui, as violências que ele comete, os homicídios e assassinatos mesmos dos quais ele é culpado, não são assuntos sobre os quais dormitamos (*des affaires qu'on assoupit*) e sobre os quais após seis meses já não se faz mais questão? Que esse mesmo homem seja roubado e toda a polícia está imediatamente em movimento, e azar aos inocentes dos quais ele suspeita. [...] Todo esse respeito não lhe custa um centavo; ele é o direito do homem rico e não o preço da riqueza. Como o quadro do pobre é diferente! Tanto mais a humanidade o deve, mais a sociedade o recusa: todas as portas lhe são fechadas, mesmo quando ele tem o direito de as fazer abrir; e se às vezes ele obtém justiça, é com muito mais esforço do que o outro obtém graça; [...] Outro fato não menos digno de atenção é que as perdas do pobre são muito menos reparáveis que aquelas do rico, e a dificuldade de adquirir aumenta em razão da necessidade. Não se faz nada com nada; isso é verdadeiro nos negócios como na Física; o dinheiro é a semente do dinheiro e a primeira moeda de ouro (*pistole*) é mais difícil de ganhar do que o segundo milhão<sup>201</sup>. (ROUSSEAU, 2002, pp. 26-27, tradução nossa)

<sup>200</sup> No original: “[...] a natural complement to the contract theory of state.”

<sup>201</sup> No original: “Un troisième rapport qu'on ne compte jamais, et qu'on devrait toujours compter le premier, est celui des utilités que chacun retire de la confédération sociale, qui protège fortement les immenses possessions du riche, et laisse à peine un misérable jouir de la chaumière qu'il a construite de ses mains. Tous les avantages de la société ne sont-ils pas pour les puissants et les riches? tous les emplois lucratifs ne sont-ils pas remplis par eux seuls? toutes les grâces, toutes les exemptions ne leur sont-elles pas réservées? et l'autorité publique n'est-elle pas en leur faveur? Qu'un homme de considération vole ses créanciers ou fasse d'autres friponneries, n'est-il pas toujours sûr de l'impunité? Les coups de bâton qu'il distribue, les violences qu'il commet, les meurtres mêmes et les assassinats dont il se rend coupable, ne sont-ce pas des affaires qu'on assoupit, et dont au bout de six mois il n'est plus question? Que ce même homme soit volé, toute la police est aussitôt en mouvement, et malheur aux innocents qu'il soupçonne. Passe-t-il dans un lieu dangereux? voilà les escortes en campagne: l'essieu de sa chaise vient-il à rompre? tout vole à son secours: fait-on du bruit à sa porte? il dit un mot, et tout se tait: la foule l'incommode-t-elle? il fait un signe, et tout se range: un charretier se trouve-t-il sur son passage? ses gens sont prêts à l'assommer; et cinquante honnêtes piétons allant à leurs affaires seraient plutôt écrasés, qu'un faquin oisif retardé dans son

Diametralmente oposto é o entendimento de Mill (1909, V, II, §2, tradução nossa), para quem o princípio do benefício exigiria a construção de um sistema tributário *regressivo*, uma vez que para os pobres a proteção concedida pelo Estado seria mais urgente. Assim, os mais necessitados fazendo maior uso da proteção estatal, deveriam contribuir em maior proporção com os gastos públicos, o que para o autor implica na necessidade de se abandonar este princípio em razão do imperativo da justiça distributiva:

Se houvesse justiça, portanto, na teoria da justiça que agora está sob consideração, aqueles que são os menos capazes de ajudar ou defender a si mesmos, sendo aqueles aos quais a proteção do governo é mais indispensável, deveriam pagar a maior quantia de seu preço: o reverso da ideia mesma de justiça distributiva, que consiste não em imitar mas em remediar as desigualdades e erros da natureza<sup>202</sup>.

A questão relacionada ao modelo tributário exigido pelo princípio do benefício invade o terreno espinhoso da normatividade tributária, motivo pelo qual as posições mais díspares podem ser sustentadas e, sob uma perspectiva puramente descritiva, “[...] nenhuma pode ser comprovada como correta<sup>203</sup>” (MUSGRAVE, 1959, p. 65, tradução nossa). Isso não impediu o princípio do benefício de ser retomado no fim do século XIX pela Economia (MUSGRAVE, 1959, p. 68). Aliás, é apenas com a sua releitura econômica que o princípio se formalizará, passando de *princípio de justiça a condição de equilíbrio* (MUSGRAVE, 1959, p. 69), no léxico de uma disciplina que ainda esforçava-se para se distanciar das divagações morais dos filósofos anteriormente citados.

É impossível descrever aqui a complexa história da formação desse campo do conhecimento. Importa, todavia, consignar que a sua origem está situada em algum ponto entre o surgimento de uma agremiação de aristocratas que se autodenominavam “*les économistes*”

---

*équipage. Tous ces égards ne lui coûtent pas un sou; ils sont le droit de l'homme riche, et non le prix de la richesse. Que le tableau du pauvre est différent! plus l'humanité lui doit, plus la société lui refuse : toutes les portes lui sont fermées, même quand il a le droit de les faire ouvrir; et si quelquefois il obtient justice, c'est avec plus de peine qu'un autre n'obtiendrait grâce : s'il y a des corvées à faire, une milice à tirer, c'est à lui qu'on donne la préférence; il porte toujours, outre sa charge, celle dont son voisin plus riche a le crédit de se faire exempter : au moindre accident qui lui arrive, chacun s'éloigne de lui : si sa pauvre charrette renverse, loin d'être aidé par personne, je le tiens heureux s'il évite en passant les avanies des gens lestes d'un jeune duc : en un mot, toute assistance gratuite le fuit au besoin, précisément parce qu'il n'a pas de quoi la payer; mais je le tiens pour un homme perdu s'il a le malheur d'avoir l'âme honnête, une fille aimable, et un puissant voisin. Une autre attention non moins importante à faire, c'est que les pertes des pauvres sont beaucoup moins réparables que celles du riche, et que la difficulté d'acquiescer croît toujours en raison du besoin. On ne fait rien avec rien; cela est vrai dans les affaires comme en Physique : l'argent est la semence de l'argent, et la première pistole est quelquefois plus difficile à gagner que le second million”.*

<sup>202</sup> No original: “If there were any justice, therefore, in the theory of justice now under consideration, those who are least capable of helping or defending themselves, being those to whom the protection of government is the most indispensable, ought to pay the greatest share of its price: the reverse of the true idea of distributive justice, which consists not in imitating but in redressing the inequalities and wrongs of nature.”

<sup>203</sup> No original: “[...] none can be proved correct.”

(RONCAGLIA, 2006, p. 138; BALEEIRO, 2015, p. 19), liderada pelo médico François Quesnay, e a publicação de “A riqueza das nações” pelo moralista Adam Smith. Cabe à historiografia, impulsionada pelos brios nacionalistas, determinar se o marco zero da Economia<sup>204</sup> é francês ou inglês. É curioso notar que, qualquer que seja o início convencional dessa narrativa, ele está relacionado ao desenvolvimento espetacular da sociedade industrial, cujas condições foram tão bem descritas por Marx (2013, p. 327). É graças à pestilência dos porões ingleses, das roupas esfarrapadas dos trabalhadores cobertos de fuligem e das fábricas sufocantes que a Economia vicejará<sup>205</sup>. Seu vigor se dará em parte graças ao sofrimento daquela

[...] variegada multidão de trabalhadores de todas as profissões, idades e sexos que nos atropelam com mais sofreguidão do que as almas dos mortos a Ulisses, e nos quais se reconhece à primeira vista — sem que tragam sob seus braços os Blue Books — as marcas do sobretrabalho [...]. (MARX, 2013, p. 327)

Afinal, a elevação do saber econômico à categoria de disciplina autônoma em relação à filosofia e à política é também produto da transição para o capitalismo promovida pela Revolução Industrial. A Economia Política nasce com o seu objeto e sua tarefa será, desde o princípio, dizer ao governo os seus limites (FOUCAULT, 2004, p. 20). Nesse sentido é que a teoria se distanciará progressivamente das querelas abstratas relacionadas à justiça e ao bem comum, para tornar-se aquilo que Stanley Jevons (2013, p. 03, tradução nossa) — um dos primeiros a denominar a disciplina nascente de “Economia” (excluindo o adjetivo “política”) — consideraria uma verdadeira ciência:

É claro que a Economia, se pretende ser uma ciência, deve ser uma ciência matemática. Há muito preconceito contra as tentativas de se introduzir os métodos e a linguagem matemática em qualquer ramo das ciências morais. Muitas pessoas parecem pensar que as ciências físicas formam a esfera própria do método matemático e que as ciências morais demandam outro método, eu não sei qual. Minha teoria da Economia, porém, é puramente matemática em seu caráter. [...] Como a teoria completa de quase todas as outras ciências envolve o uso do cálculo, também nós não podemos ter uma verdadeira teoria da Economia sem a sua ajuda. A mim parece que a nossa ciência deve ser matemática, simplesmente porque ela lida com quantidades. Onde quer que as coisas

<sup>204</sup> “[...] escritores franceses atribuem-lhes [aos fisiocratas] a fundação da Economia Política com prioridade sobre A. Smith.” (BALEEIRO, 2015, p. 19)

A título de curiosidade veja-se que Karl Marx (2013, p. 345) atribui a William Petty o nascimento da economia política.

<sup>205</sup> “Que coisa boa o *ar puro* da atmosfera pestilenta das moradias nos porões ingleses! Que tremenda *beleza natural* a das fantásticas roupas esfarrapadas dos pobres ingleses e do corpo murcho, macilento das mulheres, consumidas pelo trabalho e pela miséria, a das crianças jogadas em montes de esterco, a dos fetos malformados gerados pelo excesso de trabalho na monótona atividade mecânica das fábricas! E que encantadores os *últimos detalhes da práxis*: a prostituição, o assassinato e a força!” (MARX, 2010a, p. 31)

tratadas possam ser maiores ou menores, as leis e relações aí devem ser matemáticas por natureza<sup>206</sup>.

O conceito foucaultiano de razão de Estado (*raison d'État*) é particularmente útil para se compreender o papel da economia na formação do liberalismo. Como destaca Deborah Cook (2015, p. 188, tradução nossa), “[...] Foucault sustentou que o Estado exibiu distintas formas de racionalidade que estavam ligadas historicamente ao problema do governo dos indivíduos<sup>207</sup>”. Com o advento do liberalismo e a triangulação “governo, população, economia política<sup>208</sup>” (FOUCAULT, 2001g, p. 655, tradução nossa), entra-se na *era do governo* propriamente dito. Como observa Foucault (2001, p. 642), o verbete enciclopédico de Rousseau acima comentado é representativo da transição de um saber privado para um conhecimento que deve ser estendido sobre toda a atividade estatal. Verifica-se na Modernidade a efetiva sublimação do paradigma renascente de governo, uma vez que sob a ótica do Renascimento a governabilidade conhecia limites postos pela maturidade política dos cidadãos do sexo masculino:

[...] *essere sotto governo* significava uma submissão à qual não estavam sujeitos os homens com direito de voto, os homens inteiros como se dizia. O cidadão politicamente maduro não se encontrava *sotto governo* jamais, porque sua condição — sujeito de direitos políticos, com “dominium sui”, domínio sobre o próprio corpo — não permitia que fosse subjugado por nenhum outro homem, ainda que igualmente maduro em termos políticos [sob pena de se violar o frágil equilíbrio comunal]. (SALGADO; FEITAL, 2013, p. 937)

Doravante, diferentemente, a arte de governar compreenderá uma ciência (a economia), e uma “[...] técnica de intervenção [...]”<sup>209</sup>” (FOUCAULT, 2001g, p. 655, tradução nossa) não mais sobre coisas e sujeitos, mas sobre interesses (FOUCAULT, 2004, p. 48). Portanto, ainda que se observe uma sutil continuidade entre a economia política e o contratualismo, conforme dito anteriormente, estes dois discursos possuem entre si uma distinção fundamental. A tradição contratualista, conquanto adotada irrefletidamente pelos economistas que mais tarde postularão o princípio do benefício, busca limitar a atividade estatal (pelo menos em Locke e

<sup>206</sup> No original: “It is clear that Economics, if it is to be a science at all, must be a mathematical science. There exists much prejudice against attempts to introduce the methods and language of mathematics into any branch of the moral sciences. Many persons seem to think that the physical sciences form the proper sphere of mathematical method, and that the moral sciences demand some other method, I know not what. My theory of Economics, however, is purely mathematical in character. [...] As the complete theory of almost every other science involves the use of that calculus, so we cannot have a true theory of Economics without its aid. To me it seems that our science must be mathematical, simply because it deals with quantities. Wherever the things treated are capable of being greater or less, there the laws and relations must be mathematical in nature.”

<sup>207</sup> No original: “[...] Foucault contends that the state has exhibited distinct forms of rationality that were tied historically to the problem of governing individuals [...]”

<sup>208</sup> No original: “[...] gouvernement, population, économie politique [...]”

<sup>209</sup> No original: “[...] technique d'intervention [...]”

Rousseau) recorrendo a fenômenos exógenos e formulando princípios gerais de direito público (FOUCAULT, 2001g, p. 650). Os direitos naturais do homem e o pacto originário são elementos externos à prática governamental que a limitam por razões de princípio. A economia política, a seu turno, pretende delimitar o campo de legitimidade das práticas governamentais recorrendo-se à análise de seus *efeitos* e não de sua legitimidade (FOUCAULT, 2004, p. 17), por razões de utilidade. Abandona-se, portanto, a grade *justo-injusto* ou *legítimo-ilegítimo*, em favor de uma avaliação embasada no binômio *eficaz-ineficaz* ou *válido-inválido*. Passa-se assim de um saber normativo a uma *ciência que lida objetivamente com quantidades* e, conseqüentemente, com *tendências* e não com *deveres*. São ilustrativas desse novo paradigma, que se estenderá até os dias atuais, as palavras de Arthur Cecil Pigou (1920, p. 05, tradução nossa), para quem a economia “[...] não será, realmente, uma arte, ou enunciará diretamente preceitos de governo. Trata-se de uma ciência positiva acerca do que é e daquilo que tende a ser, não uma ciência normativa acerca daquilo que deve ser<sup>210</sup>”.

Partilhando desse mesmo ímpeto, como destaca Musgrave (1959, p. 69, tradução nossa), é que Pantaleoni, Mazzola e Sax retomam o princípio do benefício em “[...] um esforço para integrar a determinação dos tributos com a alocação dos recursos no mercado. Os tributos vieram a ser vistos como preços pelos serviços públicos, de acordo com a demanda do contribuinte<sup>211</sup>”. Na Itália, onde o princípio se desenvolverá à exaustão, a relação que surge entre o contribuinte e o Estado será sumariamente reduzida a uma relação sinalagmática, donde a utilização das expressões *quid pro quo* e *do ut des*. Para a doutrina italiana do benefício, toda e qualquer espécie tributária representa nada mais que um preço pelos serviços públicos, preços que se determinam, tal como no caso dos bens privados, pela demanda. Nesse sentido,

Sempre há uma relação de troca econômica entre a autoridade fiscal e o contribuinte que, em última instância, beneficia este último. Entretanto, a solução do *quid pro quo* não deve ser tomada como se significasse que o tributo pago pelo cidadão equivale à porção de bens públicos que ele realmente consome juntamente com outros cidadãos. É suficiente para o indivíduo comparar o fardo do tributo que ele tem que pagar hoje com os benefícios que ele espera extrair dos serviços públicos dados no futuro. Nesse sentido, os tributos se parecem com ingressos para temporada, comprados pelo contribuinte para uma série de performances de economia pública futuras<sup>212</sup>. (KAYAALP, 2004, p. 142, tradução nossa)

<sup>210</sup> No original: “[...] will not, indeed, itself be an art, or directly enunciate precepts of government. It is a positive science of what is and tends to be, not a normative science of what ought to be.”

<sup>211</sup> No original: “[...] an effort to integrate the determination of taxes and expenditures with the allocation of resources in the market. Taxes came to be viewed as a price for public services, in line with taxpayer demand.”

<sup>212</sup> No original: “There is always an economic exchange relationship between the fiscal authority and taxpaying citizens that ultimately benefits the latter. However, the *quid pro quo* solution should not be taken to mean that the tax paid by the

Sob o influxo da teoria do benefício, o sistema tributário ideal enfatiza a justiça comutativa<sup>213</sup> em detrimento da justiça distributiva<sup>214</sup>. Na realidade, ao enfatizar a eficiência no sistema tributário, o princípio do benefício ignora completamente as questões de justiça distributiva (HEAD, 1993, p. 9) que perpassam a discussão sobre qualquer sistema fiscal.

Será com os trabalhos de Knut Wicksell (1958, p. 72, tradução nossa) que a teoria do benefício será incorporada pela primeira vez a uma consideração mais ampla sobre a eficiência dos gastos públicos nas “modernas” administrações tributárias, tornando-se

[...] um método para assegurar que tal medida de justiça tal como pode ser atingida é, de fato, realizada na prática. Tal princípio, na realidade, não é nada mais que o princípio do benefício, o bem conhecido princípio da igualdade entre Valor e Contravalor. Eu tento, todavia, estender o alcance e a aplicabilidade desse princípio em ambos os lados. [...] Eu tento descrever as condições nas quais o princípio do Valor e do Contravalor poderia ser usado mais ou menos automaticamente pelos corpos parlamentares tributários em todas aquelas situações em que o princípio é geralmente aplicável<sup>215</sup>.

Diferentemente dos italianos, Wicksell buscará na teoria do benefício uma forma de livrar a tributação de seu caráter autoritário. Para o economista sueco, seria extremamente injusto obrigar o cidadão a pagar um tributo que não contribuísse para lhe propiciar algo relacionado a seu próprio interesse pessoal (KAYAALP, 2004, p. 83). É por este motivo que o autor agregará à sua teoria da tributação elementos para modelar um sistema tributário que, em tese, seria ao mesmo tempo justo<sup>216</sup> e eficiente.

O fato de Wicksell (1958, p. 74, tradução nossa) reconhecer que a justiça do princípio do benefício depende de um prévio estado distributivo igualmente justo — “[...]

---

*citizen matches the share of the public good he actually consumes jointly with other citizens. It is enough for the individual to compare the burden of the tax that he has to pay today against the benefits he expects to extract from the given public good in the future. In this way, taxes resemble season tickets, purchased by citizens for a series of future public-economic performances.”*

<sup>213</sup> Para uma visão aprofundada do conceito de justiça comutativa no Direito, veja-se o livro de Ernst Weinrib (2012).

<sup>214</sup> Para uma visão panorâmica das principais concepções de justiça distributiva, veja-se Samuel Fleischacker (2004).

<sup>215</sup> No original: “[...] *a method to ensure that such measure of justice as can be attained is in fact achieved in practice. The principle as such is, in reality, nothing more than the benefit principle, the well-known principle of equality between Value and Countervalue. I attempt, however, to extend the range and applicability of this principle on both sides. [...] I attempt to describe the conditions in which the Value and Countervalue principle could be used more or less automatically by parliamentary tax bodies in all those situations where the principle is generally applicable.*”

<sup>216</sup> Sobre a justiça distributiva no trabalho de Knut Wicksell, veja-se o artigo de Charles Blankart (1998). Veja-se, ainda, que a postulação de um princípio de unanimidade aproximada — “it will protect any minority against tax abuse, as it will assign to the minority a sort of veto power” (MENÉNDEZ, 2001, p. 191) — tende a qualificar a sua teoria como autoritária, pois, como ressalta Santiago Nino (1989, p. 391), “[...] exigir unanimidad para aprobar una propuesta es equivalente a establecer que es suficiente el voto de uno solo para aprobar la línea de acción opuesta; es consagrar la dictadura del que está en favor de que no se cambie nada”, ocasião em que o intuito de proteger a mencionada minoria, confunde-se com o objetivo de manter o *status quo* de um grupo reduzido de abastados.

apenas pode haver justiça entre iguais<sup>217</sup> — não o impediu de postular que a distribuição e a alocação são esferas *autônomas*, problemas distintos que devem ser enfrentados separadamente pela Economia. Ora, tal cisão é extremamente artificial, pois “discutir justiça sem discutir a produção é um exercício inútil” (MATOS, 2014, p. 35). É justamente esta a incoerência central do princípio do benefício. Para Murphy e Nagel (2005, p. 28), isso faz com que essa teoria seja contraditória com qualquer teoria da justiça, inclusive a libertária:

[...] se partirmos do pressuposto de que a base pré-tributária é um dos retornos do mercado que não sofreram a interferência do governo, e supusermos ainda que a distribuição resultante é justa, teremos de considerar injusto o princípio do benefício na tributação, uma vez que ele distorce essa distribuição. Pelo princípio do benefício, aqueles que recebem muito do mercado têm de pagar muito mais, em termos reais, do que os que recebem pouco. Se os resultados de mercado são justos por pressuposto, isso não se justifica [...].

Por outro lado, considerando que sob o império de uma concepção de justiça libertária são terminantemente proibidas quaisquer iniciativas de cunho redistributivo, a teoria do benefício, tal como a igualdade de sacrifícios absolutos, parece adequada a uma concepção libertária de Estado (DUFF, 2005, p. 31, tradução nossa):

Uma vez que este estado é formado no intuito de preservar os direitos de propriedade pré-existentes, os tributos que ele arrecada de cada indivíduo não podem exceder o valor dos benefícios que ele provê em termos de segurança e proteção. Na medida em que a redistribuição deliberada é explicitamente proibida, também se segue que os tributos arrecadados por este estado libertário devem corresponder aos benefícios que cada indivíduo recebe, de modo que quaisquer benefícios líquidos resultantes dos serviços protetivos que ele provê são distribuídos em proporção aos tributos pagos<sup>218</sup>.

Nenhuma das duas, entretanto, foi acolhida pela Constituição que adota uma concepção de sujeito tributário em tudo incompatível com o sujeito desenhado pela teoria do benefício. Conforme se verá adiante, a teoria do benefício em sua roupagem contemporânea está relacionada ao surgimento de um sujeito de interesses (*homo œconomicus*) que não se confunde com o sujeito de direito da literatura clássica.

### 3.4 Os sujeitos sombrios do neoliberalismo

<sup>217</sup> No original: “[...] *there can be justice only among equals.*”

<sup>218</sup> No original: “[...] *since this state is formed in order to preserve the pre-existing property rights, the taxes that it collects from each individual cannot exceed the value of the benefits that it provides in terms of security and protection. To the extent that deliberate redistribution is explicitly prohibited, moreover, it also follows that the taxes levied by this libertarian state should correspond to the benefits that each individual receives, so that any net benefits resulting from the protective services that it provides are distributed in proportion to taxes paid.*”

A despeito da pouquíssima recepção que o princípio do benefício tem na literatura tributária brasileira, seus pressupostos acabam por invadir o campo especializado do Direito Tributário. Uma explicação para a permeabilidade Direito Tributário a determinadas teorias econômicas poderia ser desenvolvida a partir da noção de *habitus* de Bourdieu (1989). Uma vez que o grupo social dos denominados “tributaristas” é constituído por sujeitos pertencentes a uma determinada classe social, é de se esperar que tais indivíduos possuam um certo número de afinidades e que partilhem de uma determinada visão de mundo. Essa homogeneidade no modo de se “enxergar o mundo” alcança, como não poderia deixar de ser, a produção intelectual destes indivíduos, do que decorreria a inclinação da literatura contemporânea ao neoliberalismo. Não obstante, esta afirmativa e o problema sociológico que a subjaz, devem ser mantidos no campo da provisoriedade, uma vez que no presente trabalho não será possível comprová-la. Não seria desarrazoado, contudo, divisar nesta homogeneidade ideológica a adoção de um conceito particular de contribuinte.

Matizado pela ideologia neoliberal, o conceito de sujeito tributário por eles assumido — adoção que nem sempre se revela consciente, sendo na maioria dos casos um efeito irrefletido que reenvia àquela visão de mundo característica do grupo ao qual o autor pertence — não se diferencia do modelo mais genérico da subjetividade neoliberal. Conforme se demonstrará adiante, ao construir, ainda que tacitamente, o seu conceito de sujeito tributário, de modo a identificar quem é o sujeito da tributação ao qual o seu discurso se dirige, a Teoria Tradicional do Direito Tributário pressupõe o *homo æconomicus*. Ora, sob a influência deste pressuposto subjetivo a teoria do benefício adentra subrepticamente no campo ideológico da teoria tradicional para enfatizar que o pagamento de tributos é uma questão *individual*, ressaltando o seu caráter obrigacional em detrimento do caráter político (obrigação política).

Thomas Carlyle foi o primeiro a empregar a expressão ciência sombria (*dismal science*), para se referir à Economia. Parafrazeando o autor, pode-se igualmente denominar os sujeitos tributários projetados pela teoria tradicional de *sujeitos sombrios*. O que torna essa subjetividade particularmente lúgubre, como será demonstrado adiante, é o fato de ela se encontrar fincada em um projeto de aniquilação do político e pulverização do social. Longe de se tratar de uma questão puramente teórica, divisar no sujeito tributário o *homo æconomicus* e não o *homo politicus* possui implicações na elaboração legislativa e na jurisprudência, o que será oportunamente discutido na seção seguinte. Graças a tais implicações práticas, o problema da



subjetividade no Direito Tributário torna-se particularmente interessante para aquele que deseja fazer da teoria o *locus* de uma resistência política.

Em fim de contas, o problema da subjetividade não é especificamente um problema jurídico, mas é uma questão inevitável para o Direito contemporâneo, por se tratar de uma questão normativa, cuja materialização jurídica se dá tanto no plano da elaboração de normas quanto no plano da interpretação do Direito por parte de seus aplicadores. Todavia, para bem compreender a questão, deve-se advertir de plano que o problema do sujeito não se confunde com o problema do *individuo*, tampouco com a questão da *persona*. A advertência é importante, porque todos estes conceitos são amplamente utilizados no Direito atual e representam noções profundamente implicadas no processo de formação da modernidade<sup>219</sup>:

[...] a genealogia da categoria crítica do sujeito sugere que, mais do que identificar-se de maneira estrita com o indivíduo, deve considerar-se o sujeito como uma categoria linguística, um coringa, uma estrutura em formação. Os indivíduos chegam a ocupar o lugar do sujeito (o sujeito emerge simultaneamente como “lugar”) e adquirem inteligibilidade somente enquanto estão, por assim dizer, previamente estabelecidos na linguagem. O sujeito oferece a oportunidade linguística para que o indivíduo alcance e reproduza a inteligibilidade, a condição linguística de sua existência e potência. Nenhum indivíduo se torna sujeito sem antes padecer de sujeição ou experimentar “subjetivação” (outra tradução do francês *assujétissement*). Não tem muito sentido tratar o “indivíduo” como termo inteligível se sustentamos que os indivíduos adquirem inteligibilidade ao se tornarem sujeitos. Paradoxalmente, não podemos fazer referência inteligível aos indivíduos ou a sua transformação sem referência prévia a sua condição de sujeitos. O relato da sujeição é inevitavelmente circular, posto que pressupõe o mesmo sujeito do qual pretende dar conta<sup>220</sup>. (BUTLER, 2001, p. 21-22, tradução nossa, grifos no original)

Se uma genealogia da subjetividade (FOUCAULT, 1999, p. 60), tópico profícuo no século XX (MANSFIELD, 2000), é dispensável para os propósitos deste trabalho, o mesmo não se pode dizer de uma leitura, ainda que panorâmica, da antropologia inaugurada pelo neoliberalismo (READ, 2009, p. 28). Esta leitura é essencial para identificar a subjetividade compreendida na teoria do benefício e verificar a sua compatibilidade com a Constituição. Evidentemente, não se

<sup>219</sup> “Um sujeito não é o que tem a forma de um Eu, de um indivíduo, de uma pessoa. Ele é espaço de uma experiência de descentramento (Lacan) e não-identidade (Adorno).” (SAFATLE, 2016, p. 29)

<sup>220</sup> No original: “[...] la genealogía de la categoría crítica del sujeto sugiere que, más que identificarse de manera estricta con el individuo, debe considerarse al sujeto como una categoría lingüística, un comodín, una estructura en formación. Los individuos llegan a ocupar el lugar del sujeto (el sujeto emerge simultáneamente como ‘lugar’) y adquieren inteligibilidad sólo en tanto que están, por así decir, previamente establecidos en el lenguaje. El sujeto ofrece la oportunidad lingüística para que el individuo alcance e reproduzca la inteligibilidad, la condición lingüística de su existencia y su potencia. Ningún individuo deviene sujeto sin antes padecer sujeción o experimentar ‘subjectivación’ (otra traducción del francés *assujétissement*). No tiene mucho sentido tratar al ‘individuo’ como término inteligible si sostenemos que los individuos adquieren inteligibilidad al devenir sujetos. Paradójicamente, no podemos hacer referencia inteligible a los individuos o a su devenir sin referencia previa a su condición de sujetos. El relato de la sujeción es inevitablemente circular, puesto que presupone al mismo sujeto del que pretende dar cuenta.”

trata aqui de verificar se uma determinada subjetividade é constitucional ou inconstitucional, porque o problema decerto não se põe nestes termos. Trata-se sim, de verificar se a subjetividade idealizada pelo neoliberalismo possui espaço no projeto de construção de uma *comunidade ética* inaugurado pela Constituição. Como visto nas seções precedentes, o liberalismo pressupõe sujeitos *livres, autônomos, auto-suficientes* e, o que é talvez o mais importante, *transparentes* a si mesmos. Esta subjetividade a que se denominará *indivíduo*, será considerada a base de toda a experiência possível e ocupará o posto de arauto da filosofia moderna (RUSSELL, 2015, p. 137). O nascimento do indivíduo está relacionado ao surgimento do *sujeito contratante* na prosa lockeana, ao surgimento do *homem natural* das fábulas de Rousseau — que já sinalizava para o Romantismo — e até mesmo ao surgimento mais recente dos indivíduos de Rawls com o seu véu.

Naturalmente, afirmar que o liberalismo inaugurou uma subjetividade equivale a admitir que os sujeitos são criados, articulados e postos em movimento pelas relações de poder que, em um momento qualquer, vigoram em uma dada sociedade. Não é preciso, todavia, se aventurar na literatura pós-moderna para concordar com esta afirmativa, a qual já se encontra nos trabalhos de Sigmund Freud. O criador da psicanálise, este imenso discurso sobre a interpretação, “[...] localizou a construção da subjetividade na coesa malha de desigualdade de poder da família burguesa, possibilitando que cada posição no triângulo edipiano possa ser lida como uma coordenação específica de gênero e poder<sup>221</sup>” (MANSFIELD, 2000, p. 105, tradução nossa). Avançando no tempo para alcançar a filosofia francesa do século XX, podemos afirmar que conhecimentos específicos, áreas do saber e disciplinas sociais como a Economia, a Psicologia e o Direito — esta última no mais das vezes influenciada por outras disciplinas — produzem, como efeito dos dispositivos de poder que criam, subjetividades peculiares. O indivíduo liberal deve ser compreendido, assim, como apenas um destes efeitos. Portanto, a subjetividade, tal como as normas que a tornam possível, é histórica. Não obstante a sua historicidade, a relação que se estabelece entre modos de subjetivação distintos não é de sucessão linear, mas de sobreposição e acumulação. No presente caso, a subjetividade colocada em marcha pelo liberalismo foi atacada e desconstruída implacavelmente pela psicanálise (FREUD, 2010; LACAN, 2006), pelo feminismo (KRISTEVA, 1980), pelos estudos *queer* (WITTIG, 1992; DE LAURETIS, 1991) e pelos estudos pós-coloniais (FANON, 2002; SPIVAK, 1998), para mencionar apenas algumas frentes de batalha, todas elas ocupadas em demonstrar a insuficiência e os efeitos perversos do sistema de poder que o liberalismo colocou em marcha. A despeito dessas invectivas, a subjetividade liberal sobreviveu e

---

<sup>221</sup> No original: “[...] located the construction of subjectivity within the tightly knit power inequities of the bourgeois family, allowing each position in the Oedipal triangle to be read as a specific coordination of gender and power.”

transmudou-se na subjetividade neoliberal, o que dá provas de sua resiliência. Veja-se que a matriz do indivíduo liberal, o seu “núcleo elementar”, foi acolhido quer por autores filiados ao liberalismo igualitário, tal como Rawls (1999) — cuja colaboração para a formação do conceito contemporâneo de equidade não pode ser ignorada — quer por autores filiados ao libertarismo como Nozick (2012), cuja crítica ao igualitarismo representa ainda hoje um desafio à filosofia rawlsiana. Evidentemente, a subjetividade libertária é distinta da subjetividade liberal, não obstante, o que se deseja ressaltar aqui é a matriz comum que une genealogicamente tais teorias normativas em torno dos sujeitos-mônada do liberalismo clássico. Ora, tais modelos não estão reclusos à academia e a sua produção não representa um exercício de criatividade. As subjetividades são instauradas por normas cujos efeitos repercutem concretamente seja na política macroscópica que aqui se analisa, seja na micropolítica do cotidiano, objeto de investigações sociológicas, antropológicas e filosóficas.

Também a teoria do benefício parte de uma formulação liberal clássica, vista anteriormente, para ganhar contornos um tanto diferentes na atualidade. Tudo isso em função de transformações sociais que compreendem mutações no campo dos valores e justificam a denominação desta nova ideologia como neoliberalismo. Assim, a investigação da versão contemporânea do princípio do benefício — princípio que hoje se vincula a uma defesa da *eficiência* como valor central a ser perseguido pelo Estado e pelos indivíduos — não pode ser dissociada de uma *epistème* (FOUCAULT, 1969) que faz a produtividade sobrepujar a justiça, a igualdade e a liberdade que, antes, davam o tom dos discursos liberais.

Diferentemente do liberalismo, o neoliberalismo operará mediante uma verdadeira reticulação de normas sociais (DARDOT; LAVAL, 2010, p. 37) que colonizará o Estado para enfim coordenar, a partir de dentro das instituições, a expansão do mercado a todos os confins da Terra. Dito de outro modo, o neoliberalismo pretende universalizar a concorrência — pelos preços ou pela inovação (DARDOT; LAVAL, 2010, p. 39) —, o que, sem dúvida alguma se fará acompanhar pela criação de uma ética específica, diante da qual o Direito não ficará imune. Isso porque, “embora o neoliberalismo seja primeiramente e acima de tudo uma doutrina de economia política, ele é também, mais difusamente, um princípio de civilização que modela a composição sócio-cultural das pessoas por meio da socialização no sentido mais amplo<sup>222</sup>” (MCGUIGAN, 2014, p. 224, tradução nossa).

---

<sup>222</sup> No original: “Although neoliberalism is first and foremost a doctrine of political economy, it is also, rather more diffusely, a principle of civilisation that shapes the socio-cultural makeup of people through socialisation in the broadest sense.”

O risco em qualquer análise do neoliberalismo, mas sobretudo naquelas levadas a cabo pelo Direito Tributário, é a redução do neoliberalismo a uma pura ideologia econômica. É fundamental, para que se vislumbre o real alcance desta ideologia, compreendê-la, como ressalta Wendy Brown (2006, p. 693, tradução nossa), como racionalidade política:

[...] no intuito de compreender os efeitos políticos e culturais do neoliberalismo, este deve ser concebido como mais do que um conjunto de políticas econômicas acerca do livre mercado que desmontam o Estado de bem estar e privatizam serviços públicos no norte, destroçam os esforços de autodeterminação democrática e econômica no Sul, e intensificam as disparidades em todos os lugares. Certamente o neoliberalismo compreende estes efeitos, mas como racionalidade política, ele também envolve uma organização específica e consequencial do social, do sujeito e do Estado<sup>223</sup>.

A “organização específica do sujeito” a que faz referência a autora, nada mais é do que a figura do *homo œconomicus* cuja investigação não pode se dar sem a leitura de Michel Foucault<sup>224</sup>, sobretudo daqueles trabalhos conduzidos no seio de sua pesquisa no Collège de France. Tal como em *La volonté de savoir* (FOUCAULT, 2013) e em *Il faut défendre la société* (FOUCAULT, 1997), Foucault (2004a) inicia *Naissance de la biopolitique*<sup>225</sup> em 1978 recuperando o método que orienta suas investigações. Após uma breve apresentação do objeto do curso, o autor se dedica a reiterar que toma como premissa metodológica a negação, ou a colocação em suspenso, dos universais, o que representa um desafio à construção das narrativas históricas e uma perturbação da perspectiva antropocêntrica da historiografia tradicional. Tudo isso no intuito de privilegiar a investigação das descontinuidades (REVEL, 2014, p. 287) que segundo o autor caracterizam a história. O objeto das duas primeiras aulas é elegantemente sintetizado por Paul Veyne (2011, p. 28):

<sup>223</sup> No original: “[...] in order to comprehend neoliberalism’s political and cultural effects, it must be conceived of as more than a set of free market economic policies that dismantle welfare states and privatize public services in the North, make wreckage of efforts at democratic sovereignty or economic self-direction in the South, and intensify income disparities everywhere. Certainly neoliberalism comprises these effects, but as a political rationality, it also involves a specific and consequential organization of the social, the subject, and the state.”

<sup>224</sup> A abordagem foucaultiana do neoliberalismo se caracteriza também pelo fato de o autor considerá-lo não como uma política especificamente colocada em marcha pelos países ocidentais a partir de 1980, mas sim como uma “emergência” detectável já na no fim da segunda metade do século XX. A esse respeito veja-se Wendy Brown (2015, p. 51).

<sup>225</sup> “There are two main reasons for being interested in these lectures now. First, Foucault spotted the historical profundity of a revival of (neo)liberal thought in the 1970s and his observations concerning it were extremely prescient. Second, Foucault realised that neoliberalism was not confined to economics and governmental politics in the conventional sense but that it represented a scheme for reordering the social and a design for refashioning the conduct of the self.” (MCGUIGAN, 2014, p. 228)

Ainda que uma crítica consistente do neoliberalismo esteja ausente de sua investigação, a análise foucaultiana tem o mérito de servir de plataforma para críticas posteriores, o que se demonstra a partir da leitura do presente trabalho. O estudo do *homo œconomicus* permite, no contexto deste trabalho, evidenciar a racionalidade que subjaz às manifestações modernas da teoria do benefício na tributação.

[...] em vez de partir dos universais como grade de inteligibilidade das “práticas concretas”, que são pensadas e compreendidas, mesmo que praticadas em silêncio, parte-se dessas práticas e do discurso singular e estranho que elas supõem “para passar de algum modo os universais pela grade dessas condutas”; descobre-se então a verdade verdadeira do passado e a “inexistência dos universais”.

Dando continuidade ao estudo conduzido no curso do ano anterior — *Securité, Territoire, Population* (FOUCAULT, 2004b), dedicado à governamentalidade dos séculos XV-XVII — a investigação de 1978 se debruçará sobre o liberalismo (XVIII) e o neoliberalismo, este último ainda sob a forma primitiva da transfiguração do liberalismo (BROWN, 2015, p. 50) no *ordoliberalismo* alemão e na literatura da Escola de Chicago, que viria posteriormente a identificar-se com o neoliberalismo *tout court*. O resultado destas pesquisas, materializado sob a forma de registros sonoros do público que se aglomerava no auditório do *Collège de France* às quartas-feiras<sup>226</sup> e das transcrições postumamente organizadas por François Ewald e Alessandro Fontana, com base nos manuscritos e nos referidos áudios, “[...] é hoje reconhecida como uma análise notavelmente presciente<sup>227</sup>” (HAMANN, 2009, p. 37, tradução nossa) do que viria a se tornar o neoliberalismo.

A governamentalidade, cujo estudo implica “[...] a análise de formas de racionalidade, de procedimentos técnicos, de formas de instrumentalização” (CASTRO, 2009, p. 191), é o objeto escolhido pelo filósofo para traçar a genealogia do Estado moderno. Se no século XVII o *dispositivo* da razão de Estado se fazia acompanhar pelo *discurso* da *Polizeiwissenschaft*<sup>228</sup> (Ciência

<sup>226</sup> “Voici comment, en 1975, un journaliste du *Nouvel Observateur*, Gérard Petitjean, pouvait en retranscrire l’atmosphère: «Quand Foucault entre dans l’arène, rapide, fonceur, comme quelqu’un qui se jette à l’eau, il enjambe des corps pour atteindre sa chaise, repousse les magnétophones pour poser ses papiers, retire sa veste, allume une lampe et démarre, à cent à l’heure. Voix forte, efficace, relayée par des haut-parleurs, seule concession au modernisme d’une salle à peine éclairée par une lumière qui s’élève de vasques en stuc. Il y a trois cents places et cinq cents personnes agglutinées, bouchant le moindre espace libre [...]. Aucun effet oratoire. C’est limpide et terriblement efficace. Pas la moindre concession à l’improvisation. Foucault a douze heures par an pour expliquer, en cours public, le sens de sa recherche pendant l’année qui vient de s’écouler. Alors, il serre au maximum et remplit les marges comme ces correspondants qui ont encore trop à dire lorsqu’ils sont arrivés au bout de leur feuille. 19h15. Foucault s’arrête. Les étudiants se précipitent vers son bureau. Pas pour lui parler, mais pour stopper les magnétophones. Pas de questions. Dans la cohue, Foucault est seul.» Et Foucault de commenter: « Il faudrait pouvoir discuter ce que j’ai proposé. Quelquefois, lorsque le cours n’a pas été bon, il faudrait peu de chose, une question, pour tout remettre en place. Mais cette question ne vient jamais. En France, l’effet de groupe rend toute discussion réelle impossible. Et comme il n’y a pas de canal de retour, le cours se théâtralise. J’ai un rapport d’acteur ou d’acrobate avec les gens qui sont là. Et lorsque j’ai fini de parler, une sensation de solitude totale.» (EWALD; FONTANA; 2004, p. VIII)

<sup>227</sup> No original: “[...] is today recognizable as a remarkably prescient analysis [...]”

<sup>228</sup> “[...] la *Polizeiwissenschaft* : c’est-à-dire la théorie et l’analyse de tout « ce qui tend à affirmer et à augmenter la puissance de l’État, à faire bon emploi de ses forces, à procurer le bonheur de ses sujets » et principalement « le maintien de l’ordre et de la discipline, les règlements qui tendent à leur rendre la vie commode et à leur procurer les choses dont ils ont besoin pour subsister.» (FOUCAULT, 2004b, p. 376)

da Política), a partir da segunda metade do século XVIII, a racionalidade governamental<sup>229</sup> se fará acompanhar da Economia Política (FOUCAULT, 2004a, p. 31).

É neste momento que, segundo Foucault (2004a, p. 31, tradução nossa), o surgimento de um novo “[...] mecanismo de formação de verdade<sup>230</sup>” limitará a atuação estatal de dentro para fora. Diferentemente da racionalidade anterior, que impunha limites externos — limites jurídicos deduzidos do contrato social, da natureza humana, do direito natural, ou de qualquer outra noção atinente ao Direito Público — a nova racionalidade demarca um campo de negatividade intrínseco. A sinalização deste campo no qual seria *inútil* governar — porque contraproducente e ineficiente e não mais apenas porque ilegítimo — é objeto de uma nova disciplina que surge, com os Fisiocratas como a “[...] ciência da ordem<sup>231</sup>” (AGAMBEN, 2007, p. 281, tradução nossa), embalada pelo lema do “governo frugal” que será, de fato, “[...] a questão do liberalismo<sup>232</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 31, tradução nossa). Doravante, a atividade estatal será julgada a partir do referencial desenvolvido pela Economia. É neste momento que, em Adam Smith, para citar apenas um exemplo, o conhecimento das *leis econômicas* que regem a tributação torna-se o garante da legitimidade de qualquer sistema tributário.

Após descrever panoramicamente o liberalismo clássico, objeto das três primeiras aulas, Foucault concentra-se nas peculiaridades da governamentalidade neoliberal, partindo do ordoliberalismo. Segundo o autor, o que conjuga ambas as manifestações do neoliberalismo, as quais possuem pontos de partida distintos, é o desejo de aniquilar um inimigo comum, o *keynesianismo* (FOUCAULT, 2004a, p. 80). Como descreve Paulo Arantes (2014, p. 247),

[...] era o momento da virada anti-*welfare State*, para a qual ainda não se tinha nome e por isso se falava em liberais-neoconservadores empenhados em desmontar o consenso keynesiano que os sociais-democratas eram os últimos a sustentar, aliás com decrescente convicção.

De fato, como demonstra Batista Júnior (2015, p. 39), a derrocada do Estado Providência e a assunção da ideologia neoliberal se dão graças a cinco fatores sincrônicos:

---

<sup>229</sup> “A political rationality is not equivalent to an ideology stemming from or masking an economic reality, nor is it merely a spillover effect of the economic on the political or the social. Rather, as Foucault inflected the term, a political rationality is a specific form of normative political reason organizing the political sphere, governance practices, and citizenship.” (BROWN, 2006, p. 693)

<sup>230</sup> No original: “[...] *mécanisme de formation de vérité.*”

<sup>231</sup> No original: “[...] *the science of order.*”

<sup>232</sup> No original: “[...] *la question du libéralisme.*”

[...] 1) o constante aumento da carga tributária, mais do que proporcional às prestações recebidas pelos administrados, gerando sentimento de desconfiança e insatisfação nos contribuintes; 2) ineficiência da intervenção de um Estado que cresceu exageradamente, sem que, em muitos casos, esse crescimento viesse associado a um aumento do bem-estar individual, mas antes a um desmesurado crescimento da máquina burocrática (excesso de concentração do Estado no espaço público); 3) corrupção crescente e nepotismo por parte dos administradores públicos; 4) “desideologização” (prevalência da ideologia capitalista), acompanhada de novas preocupações político-sociais, tais como o combate à poluição, defesa do meio ambiente ou da qualidade de vida; 5) descrédito com a ideia de progresso econômico indefinido associado a um avanço incessante da investigação científico-técnica.

Todavia, o surgimento do ordoliberalismo<sup>233</sup> não pode ser compreendido sem que se faça referência, ainda, à situação da Alemanha no pós-guerra. A reconstrução do Estado germânico, a partir dos escombros da República de Weimar, representava um desafio prático considerável, o qual demandava um esforço teórico igualmente expressivo. A medida desta hercúlea reconstrução será dada pelo discurso de Ludwig Erhard<sup>234</sup>, de acordo com o qual apenas o Estado que respeita as liberdades econômicas é *legítimo* (FOUCAULT, 2004a, p. 82). Por prosaica que esta afirmação soe atualmente, dada a sua permeabilidade no senso comum, trata-se de uma ruptura radical com o paradigma liberal e sua litania de direitos naturais. Perceba-se que Erhard não fundamenta a legitimidade da comunidade política em nada do que até então constituía a cartilha da filosofia política continental. Os artífices da reconstrução depositarão suas esperanças na Economia e demandarão “[...] a um regime econômico aquilo que não podiam demandar diretamente seja ao direito constitucional, seja ao direito internacional, seja simplesmente aos parceiros políticos<sup>235</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 85, tradução nossa).

Nesse contexto, o objetivo imediato do neoliberalismo alemão consistia em “[...] fundar a legitimidade de um Estado a partir de um espaço de liberdade dos parceiros econômicos<sup>236</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 110, tradução nossa). Para tanto, era necessário reelaborar aspectos sensíveis da doutrina liberal para transformá-la em uma teoria mais adequada a este objetivo. É assim que, no ordoliberalismo o mercado deixará de ser uma instância que o Estado deve policiar respeitosamente, para se tornar um dispositivo de valoração do governo:

<sup>233</sup> “Born in the 1930s in Freiburg im Breisgau out of a rapprochement between economists like Walter Eucken (1891–1950) and jurists like Franz Böhm (1895–1977) and Hans Grossmann-Doerth (1884–1944), ordo-liberalism is the German form of neo-liberalism, which became established in the Federal Republic of Germany after the war. The term ‘ordo-liberalism’ stems from these theoreticians’ shared stress on the constitutional and procedural order underpinning a market society and economy.” (DARDOT; LAVAL, 2014, p. 86)

<sup>234</sup> Economista e primeiro-ministro da República Federal da Alemanha entre 1963 e 1966.

<sup>235</sup> No original: “[...] à un régime économique ce qu’on ne pouvait pas demander directement soit au droit constitutionnel, soit au droit international, soit même tout simplement aux partenaires politiques.”

<sup>236</sup> No original: “[...] fonder la légitimité d’un État à partir d’un espace de liberté des partenaires économiques.”

Dito de outro modo, ao invés de aceitar uma liberdade de mercado, definida pelo Estado e mantida de algum modo sob vigilância estatal, o que era, de algum modo, a fórmula de partida do liberalismo: estabeleçamos um espaço de liberdade econômica, circunscrevamos e deixemos que ele seja circunscrito por um Estado que o vigiará, pois bem, dizem os ordoliberalistas, é preciso inverter inteiramente a fórmula e fazer da liberdade de mercado o princípio organizador e regulador do Estado, desde o início de sua existência até a derradeira forma de suas intervenções. Dito de outro modo, um Estado sob vigilância do mercado mais do que um mercado sob vigilância do Estado<sup>237</sup>. (FOUCAULT, 2004a, p. 120, tradução nossa)

Ademais, para o ordoliberalismo, a essência do mercado não está na troca entre agentes livres. Ao contrário da doutrina liberal que conjurava o *Nachtwächterstaat*<sup>238</sup> (Estado vigilante noturno) apenas para velar silenciosamente pelo espaço de troca, garantindo a concorrência entre agentes privados, a segurança e a propriedade, o ordoliberalismo postula que a concorrência não consiste em um atributo natural e delicado que se deve preservar. Este o motivo pelo qual, para um ordoliberal, não se pode pensar o Estado como uma sentinela. Antes pelo contrário, a concorrência é um objetivo a ser *perseguido*, um *ethos*, “[...] um jogo formal entre desigualdades<sup>239</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 124, tradução nossa), o que demanda uma postura proativa. Doravante, o que é necessário é uma atuação praticamente militar, capaz de estender implacável e metodicamente a concorrência para domínios que antes não estavam ao seu alcance.

Compreendida como uma prática, um valor que se deve perseguir, torna-se natural defender que o Estado deve assumir a concorrência como um *ethos*, fazendo do governo um dispositivo para a construção de novos campos concorrenciais. Assim,

a economia de mercado não subtrai qualquer coisa do governo. Ao contrário, ela indica, ela constitui o índice geral sob o qual se deve posicionar a regra que vai definir todas as ações governamentais. É preciso governar para o mercado, ao invés de governar por causa do mercado. E nessa medida, vocês notarão que a relação definida pelo liberalismo do século XV foi inteiramente invertida<sup>240</sup>. (FOUCAULT, 2004a, p. 125, tradução nossa)

No âmbito social, tal mutação implica uma ruptura com o modelo da *Gesellschaftspolitik* (política social) de Weimar. Ora, se a divisa do governo é o fomento à

<sup>237</sup> No original: “Autrement dit, au lieu d'accepter une liberté de marché, définie par l'État et maintenue en quelque sorte sous surveillance étatique, ce qui était, en quelque sorte, la formule de départ du libéralisme : établissons un espace de liberté économique, circonscrivons-le et laissons le circonscrire par un État qui le surveillera, eh bien, disent les ordolibéraux, il faut entièrement retourner la formule et se donner la liberté de marché comme principe organisateur et régulateur de l'État, depuis le début de son existence jusqu'à la dernière forme de ses interventions. Autrement dit, un État sous surveillance de marché plutôt qu'un marché sous surveillance de l'État.”

<sup>238</sup> A expressão, criada por Ferdinand Lassalle, incorpora metaforicamente o espírito do Estado mínimo liberal.

<sup>239</sup> No original: “[...] un jeu formel entre des inégalités.”

<sup>240</sup> No original: “L'économie de marché ne soustrait pas quelque chose au gouvernement. Elle indique au contraire, elle constitue l'index général sous lequel il faut placer la règle qui va définir toutes les actions gouvernementales. Il faut gouverner pour le marché, plutôt que gouverner à cause du marché. Et dans cette mesure-là, vous voyez que le rapport défini par le libéralisme du XVème siècle est entièrement inversé.”



concorrência, a política social não deve basear-se em mecanismos de compensação e transferência, mas sim no estímulo da competição e do antagonismo entre os indivíduos, de modo a que o jogo cego das desigualdades resulte em um aprimoramento *natural* da situação dos menos favorecidos. Romper com os obstáculos à competição torna-se a tarefa maior na construção de um *Wirtschaftsordnung* (sistema econômico) inteiramente novo<sup>241</sup>. É, então, no seio do ordoliberalismo que nascerá a *cultura do empreendedorismo*, uma das tônicas do neoliberalismo contemporâneo. Novamente, verifica-se aqui uma ruptura com o modelo liberal e sua ingênua fobia de Estado, pois o que se requer deste é justamente uma atuação massiva para possibilitar o nascimento da ordem econômica ideal, aquela na qual impera a mais selvagem concorrência. O Estado ordoliberal é, assim, o promotor das liberdades econômicas que o legitimam. O governo torna-se, então, um dispositivo complementar e indissociavelmente acoplado ao mercado, para a universalização da ética concorrencial. A partir de então, “[...] cada qual deverá ser para si mesmo ou para sua família, de alguma forma, uma empresa<sup>242</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 212, tradução nossa), o que trará mudanças no âmbito jurídico, culminando naquilo que se consagrou sob a denominação de *Rechtsstaat*<sup>243</sup> (Estado de Direito), “pois, com efeito, entre uma sociedade indexada sob a forma de uma empresa [...] e uma sociedade na qual o principal serviço público é a instituição judiciária, há uma ligação privilegiada<sup>244</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 155, tradução nossa).

No âmbito tributário, como argutamente pontuado por Foucault (2004a, p. 213), a repercussão do ordoliberalismo ou, mais precisamente, a universalização do *ethos* empresarial, desponta na ideia de um *imposto negativo*. Ora, como visto, a *Gesellschaftspolitik* ideal seria aquela que garantisse a todos os mecanismos mínimos necessários ao desenvolvimento de uma sociedade de empresários. Para esse intuito, o imposto negativo parece ser um instrumento adequado:

[...] uma vez que os ordoliberais tinham explicado que o objetivo principal de uma política social não era certamente levar em conta todas as contingências que poderiam acometer a massa global da população, mas sim que uma verdadeira política social deveria ser tal que, sem interferir em nada no jogo econômico e deixando,

<sup>241</sup> A pobreza absoluta, ao impossibilitar a concorrência é um obstáculo material à competição, o que permite que os ordoliberais reflitam acerca do seu combate.

<sup>242</sup> No original: “[...] *chacun devra être pour lui-même ou pour sa famille, en quelque sorte, une entreprise.*”

<sup>243</sup> “Esta palavra – *Rechtsstaat* – isto é, *Estado de direito*, aparece no início do século XIX como uma dimensão da discutida ‘via especial’ do constitucionalismo alemão. [...] Contra a ideia de um *Estado de Polícia* que tudo regula e que assume como tarefa própria a prossecução da ‘felicidade dos súbditos’, o *Estado de direito* é um *Estado liberal* no seu verdadeiro sentido. Limita-se à defesa da ordem e segurança públicas [...] remetendo-se os domínios econômicos e sociais para os mecanismos da liberdade individual e da liberdade de concorrência.” (CANOTILHO, 2003, P. 96, grifos no original)

<sup>244</sup> No original: “*Car en fait, entre une société indexée sur la forme de l’entreprise [...] et une société dans laquelle le principal des services publics est l’institution judiciaire, il y a un lien privilégié.*”

consequentemente, a sociedade se desenvolver como uma sociedade de empresa, colocando-se em prática certo número de mecanismos de intervenção para assistir aqueles que tenham necessidade no momento, e apenas no momento, em que eles tenham necessidade<sup>245</sup>. (FOUCAULT, 200a, p. 213, tradução nossa)

Tal como os ordoliberais, os neoliberais norte-americanos repudiam o intervencionismo, voltando-se, no contexto estadunidense, contra “[...] a política keynesiana, os pactos sociais de guerra e o crescimento da administração federal através dos programas econômicos e sociais [...]”<sup>246</sup> (FOUCAULT, 2004a, p. 224, tradução nossa). Também no caso americano, por motivos históricos, o liberalismo funcionou como princípio fundador do Estado, o que o torna, mais do que uma mera doutrina econômica, uma “[...] maneira de ser e de pensar”<sup>247</sup> (FOUCAULT, 2004a, p. 224, tradução nossa) e, ainda, “[...] uma espécie de foyer utópico que é sempre reativado”<sup>248</sup> (FOUCAULT, 2004a, p. 224, tradução nossa).

Segundo Foucault (2004a, p. 232), o neoliberalismo na versão inaugurada pela Escola de Chicago, radicalizando a premissa ordoliberal da formalização do *ethos* empresário, retorna ao *homo oeconomicus*, não para reassumir o modelo do sujeito de direito protagonista das trocas de mercado, mas para recriá-lo sob a forma do empresário autônomo. Isso possibilitará uma expansão sem precedentes das fronteiras da Economia, que se tornará a nova fonte de explicação universal, ao modelo da *mathesis universalis* sonhada por René Descartes. Doravante, todos os fenômenos sociais se submeterão à grade de inteligibilidade da Economia, inclusive o governo que se mostrará constrangido a responder diante “[...] de uma espécie de tribunal econômico permanente [...]”<sup>249</sup> (FOUCAULT, 2004a, p. 253, tradução nossa). Simultaneamente, a racionalidade neoliberal se apresentará como “[...] o único modo de governança racional e viável”<sup>250</sup> (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 149, tradução nossa). A universalização da concorrência remete à imagem da *bellum omnia omnes* hobbesiana, na qual as batalhas mais sangrentas são travadas nos domínios moribundos do trabalho, noção que — para desmanchar qualquer traço do antagonismo que caracteriza a história do capitalismo — se verá substituir por aquela de *capital humano* (BROWN, 2015, p. 65):

<sup>245</sup> No original: “[...] lorsque les ordolibéraux allemands avaient expliqué que l’objectif principal d’une politique sociale n’était certainement pas de reprendre en compte tous les aléas qui peuvent arriver à la masse globale de la population, mais qu’une vraie politique sociale devait être telle que, sans rien toucher au jeu économique et en laissant, par conséquent, la société se développer comme une société d’entreprise, on mettrait en place un certain nombre de mécanismes d’intervention pour assister ceux qui en ont besoin au moment, et au moment seulement, où ils en ont besoin.”

<sup>246</sup> No original: “[...] la politique keynésienne, les pactes sociaux de guerre et la croissance de l’administration fédérale à travers les programmes économiques et sociaux [...]”

<sup>247</sup> No original: “[...] une manière d’être et de penser.”

<sup>248</sup> No original: “[...] une sorte de foyer utopique qui est toujours réactivé.”

<sup>249</sup> No original: “[...] une sorte de tribunal économique permanent [...]”

<sup>250</sup> No original: “[...] the only rational and viable mode of governance.”

Não são tais ou quais atividades concretas que se realizam em dadas condições de concorrência, são todas as atividades humanas, até as mais distantes do mercado mundial, que são requisitadas a funcionar de modo homogêneo segundo a lógica da concorrência<sup>251</sup>. (DARDOT; LAVAL, 2010, p. 42, tradução nossa)

Dentro do paradigma do *homo œconomicus*, governar torna-se uma questão acerca da “[...] alocação ótima de recursos raros a fins alternativos [...]”<sup>252</sup> (FOUCAULT, 2004a, p. 272, tradução nossa) entre empresas concorrentes. O que implica, aqui também, em uma mudança de paradigma jurídico, uma vez que o sujeito de direito se faz transbordar por um *sujeito de interesses* (FOUCAULT, 2004a, p. 278) que não o aniquila, mas o suplanta e o absorve. Este sujeito de interesses, empresário de si mesmo, torna-se o sujeito da análise econômica. A previsibilidade do comportamento deste agente ficto permitirá aos neoliberais americanos desbravar territórios acadêmicos nunca antes experimentados pela Economia, a exemplo do Direito Penal. A previsibilidade comportamental não é, entretanto, suficiente para suplantar o aspecto totalizante de sua constituição que desafia a lógica tradicional da soberania<sup>253</sup>, pois “o *homo œconomicus* é, do ponto de vista de uma teoria do governo, aquele que não se deve tocar<sup>254</sup>” (FOUCAULT, 2004a, p. 274, tradução nossa).

Não obstante, as ações dos indivíduos deverão, ainda assim, ser conduzidas, o que demanda o desenvolvimento de novos dispositivos dentre os quais o conceito de *sociedade civil* (FOUCAULT, 2004a, p. 301). Totalmente ao contrário da racionalidade liberal<sup>255</sup> que vigiava continuamente o crescimento do Estado — entidade monstruosa que deveria ser reduzida ao seu mínimo — o neoliberalismo em sua versão mais radical demanda um crescimento sem precedentes do governo (para produzir liberdades), o que representa uma contradição aparente,

<sup>251</sup> No original: “*Ce ne sont pas telles ou telles activités concrètes qui se réalisent dans des conditions de concurrence données, ce sont toutes les activités humaines, jusqu’aux plus éloignées du marché mondial, qui sont requises de fonctionner de façon homogène selon la logique de la concurrence.*”

<sup>252</sup> No original: “[...] *allocation optimale de ressources rares à des fins alternatives* [...]”

<sup>253</sup> “The economy, in other words, defies the aspirations to know, resulting in a paradoxical epistemological ground. Paradigmatically, the ‘invisible hand’ of Adam Smith stands for this disruption of the authority of a sovereign vision; it articulates the impossibility of seeing the whole of society from a single vantage point. The singular most important point in respect to this invisibility is the limit of power it produces, according to Foucault. The following words, which Foucault puts into the mouth of the *homo œconomicus* in a fictitious dialogue with the juridical sovereign, nicely exemplify this stance: ‘He also tells the sovereign: You must not. But why must he not?’ You must not because you cannot. And you cannot in the sense that ‘you are powerless.’ And why are you powerless, why can’t you? You cannot because you do not know and you do not know because you cannot know’.” (TELLMANN, 2009, p. 16)

<sup>254</sup> No original: “*L’homo œconomicus, c’est, du point de vue d’une théorie du gouvernement, celui auquel il ne faut pas toucher.*”

<sup>255</sup> “Cette utopie marchande, cette ambition de diffuser le marché partout, constitue l’une des raisons pour lesquelles on ne saurait penser les rapports entre le libéralisme classique (Smith, Ricardo, Say) et le néolibéralisme sur le mode de la continuité et de la linéarité.” (LAGASNERIE, 2012, p. 45)

dado que um dos pilares discursivos do neoliberalismo é justamente a necessidade de se reduzir o Estado (garantindo-se a livre agência dos sujeitos do mercado). Paradoxalmente, a mesma sociedade civil que constitui o referencial negativo do governo, constituirá também “[...] o objeto de uma intervenção governamental permanente, não para restringir, no plano prático, as liberdades acordadas formalmente, mas para produzir, multiplicar e garantir essas liberdades das quais o sistema liberal necessita<sup>256</sup>” (SENELLART, 2004, p. 336)<sup>257</sup>.

Além das sofisticadas discussões teóricas que ocupam muitos tomos na enciclopédia econômica, o neoliberalismo se apresenta também na forma da “vulgata planetária” (BOURDIEU; WACQUANT, 2001), diariamente declamada no noticiário<sup>258</sup>, que possui “[...] efeitos penetrantes nas maneiras de pensar ao ponto de ter incorporado-se na maneira do senso comum de interpretar, viver e entender o mundo<sup>259</sup>” (HARVEY, 2005, p. 03, tradução nossa). Em sua versão para o dia a dia, o neoliberalismo apresenta o *homo aeconomicus* nas formas didáticas do “[...] empreendedor de sucesso [...]”, do “[...] consumidor soberano [...]” e do “[...] contribuinte que trabalha duro [...]”<sup>260</sup> (MCGUIGAN, 2014, p. 225, tradução nossa). Esses sujeitos estariam inseridos em um ambiente político hostil ao seu desenvolvimento, pois as “[...] sociedades são excessivamente tributadas, excessivamente reguladas, e estão sujeitas às pressões de sindicatos, corporações egoístas e de funcionários públicos<sup>261</sup>” (DARDOT; LAVAL, 2014, p. 167, tradução nossa). A imagem de um contribuinte que deve os frutos do seu *trabalho* apenas a si próprio e a mais ninguém, e ainda assim acaba sendo espoliado pela tributação, é bastante difundida. Segundo esta linha de raciocínio,

---

<sup>256</sup> No original: “[...] *la cible d'une intervention gouvernementale permanente, non pour restreindre, sur le plan pratique, les libertés accordées formellement, mais pour produire, multiplier et garantir ces libertés dont a besoin le système libéral.*”

<sup>257</sup> A investigação detida demonstra, como aduz Vladimir Safatle (2016, p. 137), que [...] o desmantelamento neoliberal do sistema de seguridade social construído pelos ditos Estados de Bem-Estar a partir dos anos 1970 provocou a liberação de um processo de expropriação da mais-valia absoluta, ou seja, da acumulação econômica através de uma expropriação baseada na intensificação dos regimes de trabalho e na redução dos salários. No entanto, tal processo ocorreu paradoxalmente a partir do momento em que as sociedades capitalistas não podiam mais constituir sua coesão social e sua adesão psicológica através do recurso aos modelos de internalização psíquica de uma ética do trabalho de moldes weberianos.

<sup>258</sup> “Mainstream media seldom, if ever, actually name neoliberalism or call it into question. Instead, politics is represented naturalistically in places like Britain and the USA these days as a debate over how to be ‘competitive’ under ‘global’ conditions in pursuit of ‘growth’ according to the taken-for-granted market and budgetary principles of neoliberalism. These principles put into action are currently meant to clear up the mess that was, in fact, caused by neoliberal economics and politics in the first place.” (MCGUIGAN, 2014, p. 225)

<sup>259</sup> No original: “[...] *pervasive effects on ways of thought to the point where it has become incorporated into the common-sense way many of us interpret, live in, and understand the world.*”

<sup>260</sup> No original: “*successful entrepreneur*”; “*sovereign consumer*”; “*hard-working taxpayer.*”

<sup>261</sup> No original: “[...] *societies are over-taxed, over-regulated, and subject to the pressures of trade unions, selfish corporations, and civil servants.*”

As pessoas [...] deveriam ser capazes de prover para si mesmas e para suas famílias ao invés de buscar um estado paternalista. Disso se segue, portanto, que os contribuintes não devem ser roubados por uma tributação excessiva. A provisão privada, em um mercado competitivo e, por consequência, eficiente é sempre melhor do que o desperdício das provisões públicas, as quais tendem a implicar no desperdício dos ganhos esforçadamente adquiridos por outras pessoas por burocratas irresponsáveis<sup>262</sup>. (MCGUIGAN, 2014, p. 225, tradução nossa)

Como informa Marciano de Seabra Godoi (2005, p. 158, grifos no original), no Brasil, a leitura garantista do Direito Tributário conjugada a uma preferência pelo positivismo, acabou por impossibilitar a investigação desta disciplina sob a perspectiva da solidariedade, o que ressoa o paradigma ora estudado:

[...] talvez pela tradição positivista hegemônica na doutrina do Direito Tributário das últimas décadas, talvez pelo longo período de autoritarismo que se seguiu ao golpe de Estado de 1964 que gerou como reação uma excessiva postura garantista conferida ao Direito Tributário, ou talvez, pela reduzida abertura da maioria da doutrina a contatos e investigações da doutrina e jurisprudência estrangeira, a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um *dever fundamental de pagar impostos* poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir do contribuinte qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma “desculpa” ou um “pretexto” para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar. A probabilidade dessas ilações alarmistas aumenta ainda mais tendo em conta a alta e crescente carga tributária vigente no País na última década, aliada a uma concepção já arraigada no senso comum e em setores da academia segundo a qual o tributo é essencialmente abusivo, uma norma de “rejeição social”, que agride os direitos do cidadão e que não se diferencia dos preceitos sancionadores.

A utopia neoliberal transpõe a individualização também para o campo da tributação sob a forma do repúdio de normas de redistribuição — apelar para a intervenção estatal torna-se uma debilidade moral, uma vez que tratando-se de indivíduos “[...] autonomia moral é mensurada pela sua capacidade de cuidar de si mesmo (*self-care*) [...]”<sup>263</sup> (BROWN, 2006, p. 694, tradução nossa) — e ao mesmo tempo exerce uma pressão constante no sentido da desregulamentação e da flexibilização das normas tributárias que também devem ser interpretadas em favor da competitividade, isso porque

<sup>262</sup> No original: “People, moreover, should be able to provide for themselves and their families rather than being looked after by a paternalistic state. It follows, therefore, that taxpayers must not be robbed by excessive taxation. Private provision in a competitive and, therefore, efficient marketplace is always better than wasteful public provision, which tends to involve the frittering away of other people’s hard-won earnings by irresponsible bureaucrats.”

<sup>263</sup> No original: “[...] moral autonomy is measured by their capacity for ‘self-care’ [...]”

[...] um ideal empresarial de si baseado na dinâmica de maximização de performances exige a flexibilização contínua de normas tendo em vista o crescimento de quem vence as relações de concorrência. O sujeito neoliberal é muito mais um agente calculador de custos e benefícios do que um sujeito de quem se espera a conformação às normas sociais. Ele não segue normas positivas, mas calcula resultados e, por isso, flexibiliza normas continuamente. (SAFATLE, 2016, p. 143)

*A utopia neoliberal desafia a ética que pervade a Constituição, porque esta concede importância fundamental à solidariedade ao passo que a ética neoliberal exige dos indivíduos que busquem exclusivamente a satisfação de seus próprios interesses e daqueles de seus familiares.* O neoliberalismo expurga o bem comum e, conseqüentemente, a solidariedade do campo político que passa a ser ocupado exclusivamente por cidadãos *des-democratizados*, para utilizar o termo de Wendy Brown (2005, p. 43, tradução nossa):

O modelo neoliberal de cidadão é alguém que cria uma estratégia para si entre várias opções sociais, políticas e econômicas, não alguém que luta junto a outros para alterar ou organizar essas opções. Uma cidadania neoliberal plenamente realizada seria o oposto de uma mentalidade pública; de fato, ela mal existiria como pública. O corpo político deixa de ser um corpo, mas é, em vez disso, um grupo de empreendedores e consumidores individuais<sup>264</sup>.

Para ser mais preciso, o que o neoliberalismo coloca em cena é a aniquilação do *homo politicus* (BROWN, 2015, p. 107) e a falência “[...] de todo dispositivo social de elaboração legislativa conflituosa<sup>265</sup>” (NEGRI, 2005, p. 31, tradução nossa). É a tradição constitucional que no século XX orientou a *mise en forme* do Estado Providência (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 28), que é posta em questão. Neste cenário, paradoxalmente, o enfraquecimento da eficácia da Constituição se faz acompanhar de um aumento de juridicidade, como descreve Antonio Negri (2005, p. 29, tradução nossa):

No mesmo momento em que as constituições fordistas, sob pressão do neoliberalismo, estão sucumbindo, a importância e o peso dos investimentos do direito do/no social acentuam-se. Os sujeitos são literalmente formados [*disposti*] pelo direito público, as relações e os objetos de produção e reprodução não são mais imagináveis fora de uma ordem legal inteiramente efetiva, enquanto estes dispositivos parecem perder (ao menos em um primeiro olhar) o seu caráter conflituoso (seja latente ou pronunciado) tal como todo senso de que estes são produtos do conflito<sup>266</sup>.

<sup>264</sup> No original: “The model neoliberal citizen is one who strategizes for her-or himself among various social, political, and economic options, not one who strives with others to alter or organize these options. A fully realized neoliberal citizenry would be the opposite of public-minded; indeed, it would barely exist as a public. The body politic ceases to be a body but is rather a group of individual entrepreneurs and consumers.”

<sup>265</sup> No original: “[...] of every social dispositive of conflictual law-making.”

<sup>266</sup> No original: “At the very moment in which the Fordist constitutions, under pressure from neoliberalism, are collapsing, the importance and weight of law’s investment of/in the social becomes heightened. Subjects are literally formed [*disposti*] by

Isso porque a “revolução de cima” (*revolution from above*) que desconstruiu a organização da classe operária no século XX, acabou por “[...] colocar ainda mais próximos sociedade e Estado, Economia e Direito, mergulhando-nos, assim, no ‘biopolítico’<sup>267</sup>” (NEGRI, 2005, p. 31, tradução nossa).

A teoria do benefício, cujo ponto crucial está na regra do *quid pro quo* (MUSGRAVE; PEACOCK, 1958, p. xxii), serve como uma luva a esta nova racionalidade governamental. Nada mais natural que, em uma sociedade de empresários, os tributos sejam teoricamente compreendidos, se não como confisco, como *preços*, idênticos, neste último caso, aos preços das transações privadas. Recorde-se que o intuito de Wicksell, com a sua retomada do princípio do benefício, é justamente criar um sistema apto a *exigir dos contribuintes apenas quando o sistema possa lhes propiciar algo que seja seu próprio interesse*, pois, de outra forma, segundo o economista sueco, o sistema tributário seria autoritário. Ainda que a sua obra situe-se no fim do século XIX e o neoliberalismo, na forma mais primitiva do ordoliberalismo, vá surgir apenas na metade do século XX, o modo como Wicksell estrutura o sistema tributário, sobretudo se analisados os pressupostos que o autor deixa transparecer em seu trabalho, antecipam aquele individualismo que será radicalizado na forma mais agressiva da doutrina neoliberal contemporânea. Isso porque a comunidade é vista, sob os olhos deste eminente defensor do benefício, como um conjunto de facções atomizadas, grupos de interesses que, mediante o princípio da unanimidade, deveriam ser obrigados a pagar apenas aqueles tributos que correspondessem de algum modo a seus interesses específicos. Na grade axiológica desta teoria, a legitimidade do tributo repousa no seu atendimento a um interesse não necessariamente individual, posto que pode tratar-se de um interesse de classe, mas sempre *individualizável*. Assim, os tributos

[...] passariam a ser vistos como aquilo que eles realmente devem ser, nomeadamente os meios para obter para a comunidade como um todo e para cada uma de suas classes benefícios particulares que não poderiam ser obtidos de outros modos. Cada membro da sociedade estaria satisfeito de saber que os bens que são retirados de seu uso privado são destinados somente para aqueles propósitos que ele reconhece como úteis e nos quais ele tem um interesse genuíno, seja por motivos puramente egoístas ou altruístas<sup>268</sup>. (WICKSELL, 1958, p. 96, tradução nossa)

---

*public law, the relations and the objects of production and reproduction are no longer imaginable outside a fully effective legal order, while these dispositives seem to lose (at first sight at least) their conflictual character (whether latent or pronounced) as well as any sense of being the products of conflict.”*

<sup>267</sup> No original: “[...] pull even closer together society and State, economy and law, thereby plunging us into the ‘biopolitical.’”

<sup>268</sup> No original: “[...] would come to be regarded as what they really should be, namely as means to procure to the community as a whole and to each of its classes particular benefits which could not be obtained in other ways. Each member

A mesma racionalidade promove discursos que relegam à caridade a tarefa de extinguir a pobreza e que “[...] atribuem as condições econômicas terríveis das pessoas pobres à sua deficiência ou personalidade inaptas<sup>269</sup>” (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 114, tradução nossa). Nesta linha de pensamento, que não é estranha a Wicksell (1958, p. 90, tradução nossa), a imposição de políticas redistributivas pela via da tributação, cuja característica maior é a *coercibilidade*, representaria a degeneração da solidariedade cujo âmbito natural corresponderia ao domínio da amizade e, conseqüentemente, à esfera privada, alheia às finanças públicas:

Não resta dúvida de que, do ponto de vista da solidariedade geral e da caridade, facções e classes sociais devem ocasionalmente dividir uma despesa, da qual não se espera um benefício direto ou grande, ou devem contribuir além da medida de sua própria vantagem. Dar e receber é uma fundação firme da amizade duradoura e, ainda que não se possa contar com o receber, há poucos homens que são completamente indiferentes ao bem estar de seus companheiros. Bastante diferente, contudo, é ser forçado a contribuir. A coerção é sempre um mal em si mesmo e seu exercício, em minha opinião, pode ser justificado apenas em casos de clara necessidade<sup>270</sup>.

Na verdade, o raciocínio do autor vai além, pois para Wicksell, deve-se proteger as classes mais abastadas da *fúria democratizante*, em um trecho que parece se voltar contra aquilo que Jacques Rancière (2014, p. 11) denominou de o “[...] escândalo contido na palavra democracia [...]”:

As classes proprietárias inegavelmente incluem uma significativa parcela da inteligência e iniciativa econômica de uma nação, e em muitos casos sua posição de precedência é devida, ao menos em parte, aos seus próprios esforços. Estas classes não deveriam ser forçadas, pelas reivindicações irrefletidas de uma democracia precipitada, a assumir todo o fardo da carga tributária de uma comunidade<sup>271</sup>. (WICKSELL, 1958, p. 117, tradução nossa)

---

*of society would be happy in the knowledge that the goods which taxation withdraws from his private use are destined solely for purposes which he recognizes to be useful and in which he has a genuine interest, be it for purely selfish or for altruistic motives.”*

<sup>269</sup> No original: “[...] attribute dire economic conditions of poor people to their deficient or inept personalities.”

<sup>270</sup> No original: “There can be no doubt that, from the point of view of general solidarity or charity, parties and social classes should on occasion share an expense from which they except no great or direct benefit, or should contribute beyond the measure of their own advantage. Give and take is a firm foundation of lasting friendship and even if one cannot count on the taking, there are few men who are completely indifferent to the welfare of their fellows. It is quite a different matter, however, to be forced so to contribute. Coercion is always an evil in itself and its exercise, in my opinion, can be justified only in cases of clear necessity.”

<sup>271</sup> No original: “The proprierted classes undeniably include a significant share of a nation’s intelligence and economic initiative, and in many a case their preferred position is due at least in part to their own efforts. These classes should not be forced by the ill-considered claims of a precipitant democracy to assume the whole burden of the community’s tax load.”



Bastante semelhante é a orientação de outro teórico do benefício, o também sueco, Erik Lindahl (1958, p. 215), o qual, com matiz diferente e aplicando a teoria da utilidade marginal ao campo das finanças públicas, pretendeu esboçar uma *teoria individualística da tributação*<sup>272</sup>.

Aproximando-se do modelo tributário concebível apenas na utopia libertária, os tributos instituídos pelo Estado “[...] não podem exceder o valor dos benefícios que ele fornece em termos de segurança e proteção<sup>273</sup>” (DUFF, 2005, p. 31, tradução nossa), benefícios que aqui devem ser compreendidos como equivalentes a medidas que possibilitem o expandir *ad nauseam* da lógica concorrencial. Compreender os tributos como preços nada mais é do que transpor a lógica do consumo para o âmbito da política, anulando qualquer aspecto coletivo que possa subsistir na atividade fiscal, o que, como visto, também propicia uma justificativa para a regressividade dos sistemas tributários ao restringir

[...] a tributação a uma espécie de contrato de benefício mútuo entre o contribuinte e o estado, o que implica que os contribuintes teriam inclusive o direito de resistir ao pagamento de tributos caso não recebam bens equivalentes em razão do pagamento ou se eles não necessitam destes bens. [...] isso parece justificar uma exclusão social voluntária dos ricos e uma exclusão social involuntária daqueles que não podem pagar tributos, o que os deixaria sem acesso aos bens públicos. Ambas afetariam negativamente os pobres, porque estes dependem expressivamente dos bens públicos e possuem menos recursos materiais para contribuir com as receitas do estado e para pagar por serviços sociais privados<sup>274</sup>. (SCHWEIGER, 2015, p. 34, tradução nossa)

Nesse panorama teórico<sup>275</sup>, o financiamento dos serviços públicos ou se dará por aqueles que dele escolherem usufruir — o que implica em um modelo tributário regressivo — ou será o “ônus de uma vida em civilização”. Em ambos os casos, o que a teoria do benefício coloca

<sup>272</sup> “The theory is individualistic not in the sense that it deals only with intangible personal advantages to be derived from public activity, but in the sense that its analysis of the separate actions composing that activity proceeds from physical persons.” (LINDAHL, 1958, p. 217)

<sup>273</sup> No original: “[...] cannot exceed the value of the benefits that it provides in terms of security and protection.”

<sup>274</sup> No original: “[...] taxation to a kind of a mutual beneficial contract between a taxpayer and the state, which implies that taxpayers even have the right to resist paying taxes if they do not receive equivalent goods for it or if they do not need those goods. [...] it appears to give justification for a voluntary social exclusion of the rich and to an involuntary social exclusion of those who are not able to pay taxes, which would leave them without access to public goods. Both would negatively affect those who are poor, because they heavily rely on public goods and have less material resources to contribute to the state’s revenue and to pay privately for social services.”

<sup>275</sup> Todavia, em sua versão contemporânea, a teoria do benefício tem sido apresentada como uma alternativa ao discurso libertário, enfatizando o caráter coletivo dos benefícios estatais, cuja medida é a medida do bem estar econômico dos indivíduos. Conquanto a nova roupagem do benefício tenha o mérito de combater “[...] the crude kind of anti-tax rhetoric embedded in the idea that all taxes are legalized theft [...]” (DODGE, 2004, p. 29), seu fundamento ético é, ainda assim, equivocado e não consegue se desviar do ímpeto individualístico que orienta a vulgarata neoliberal.

em jogo é a individualização do fenômeno tributário que, não obstante, é constitucionalmente vocacionado à pluralidade pressuposta pela democracia. Ao submeter a tributação à lógica da concorrência — paga aquele que necessitar do Estado e necessita aquele que fracassa por não conseguir se financiar autonomamente —, estimulando uma competição na qual aquele que paga tributos é considerado menos arguto e conseqüentemente, menos bem sucedido, a teoria do benefício, em razão de seu caráter individualista, bloqueia a forma relacional da despossessão (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 09) que conduziria à afirmação de um novo paradigma de responsabilidade e de solidariedade.

Recorrendo à fértil terminologia psicanalítica pode-se afirmar que, na Teoria Tradicional do Direito Tributário, o *homo æconomicus* é o corpo fantasmático projetado pela teoria do benefício e vinculado ao conceito infraconstitucional de contribuinte, encarnação deficiente do sujeito constitucional tributário. Conforme se demonstrará adiante, o conceito de contribuinte abraçado pela literatura tradicional, de origem infraconstitucional, possui sérias limitações em relação ao sujeito constitucional tributário que é, ademais, a única concepção de sujeito tributário possível no ordenamento jurídico brasileiro (Cf. BOTELHO, 2005, p. 07).

#### 4 FUNDAMENTOS CRÍTICOS PARA UM CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SUJEITO TRIBUTÁRIO

*Se, de fato, a ilimitação do movimento da riqueza é posta como a realidade incontornável de nosso mundo e de seu futuro, cabe aos governos preocupados com uma gestão realista do presente e uma previsão arrojada do futuro eliminar o freio que a inércia existente no interior dos Estados nacionais contrapõe a seu livre desenvolvimento. Inversamente, porém, como esse desenvolvimento é sem limites, não se preocupa com o destino particular desta ou daquela população ou fração de população no território deste ou daquele Estado. Cabe aos governos desses Estados limitá-lo, submeter a força incontrolável e ubíqua da riqueza aos interesses dessas populações.* (RANCIÈRE, 2014, p. 98-99)

*[...] law and legal reasoning not only give form to the economic, but economize new spheres and practices. In this way, law becomes a medium for disseminating neoliberal rationality beyond the economy, including to constitutive elements of democratic life. More than simply securing the rights of capital and structuring competition, neoliberal juridical reason recasts political rights, citizenship, and the field of democracy itself in an economic register; in doing so, it disintegrates the very idea of the demos. Legal reasoning thus complements governance practices as a means by which democratic political life and imaginaries are undone.* (BROWN, 2015, p. 151-152)

Ao aperfeiçoar a teoria da relação jurídica e positivar o conceito de contribuinte, excluindo de seu alcance o contribuinte *de fato*, a literatura tributária tradicional tornou-se exímia na sofisticada *arte de ignorar os pobres* (GALBRAITH, 2005; SANTORO, 2013, p. 59). Parafraseando Ronald Dworkin, poder-se-ia dizer que *a pobreza é um tema estranho ao Direito Tributário; parece que deveria suscitar somente indignação e luta*<sup>276</sup>. Entretanto, concordar com tal assertiva não é o bastante. Para se compreender o conceito de contribuinte com o qual opera a literatura tributária brasileira — procedimento prévio a qualquer crítica — é necessário, em um primeiro momento, identificar as posições reais que o contribuinte de fato pode ocupar no Sistema Tributário Nacional.

Por esse motivo, a seção seguinte será dedicada a descrever a regressividade do Sistema Tributário Nacional e os efeitos práticos que dela decorrem para os despossuídos. Para tanto, em um primeiro momento, serão evidenciados os fatores que permitem afirmar que o Sistema Tributário brasileiro é regressivo. Com foco em pesquisas contemporâneas na área da Economia deseja-se demonstrar como a regressividade tributária tem favorecido os ricos em detrimento das classes subalternas, em claríssima violação aos princípios de equidade impostos pela Constituição

<sup>276</sup> A formulação original de Dworkin (2014, p. 537) é a seguinte: “A pobreza é um tema estranho para a filosofia reflexiva; parece que deveria suscitar somente indignação e luta.”

de 1988. Trata-se também de evidenciar o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da regressividade e progressividade nos tributos. Finalmente, deseja-se demonstrar que a regressividade deste sistema manifesta-se também na literatura tributária de forma mais discreta, por meio da *foraclusão* do contribuinte pobre. Novamente a utilização de um conceito psicanalítico mostra-se conveniente, neste caso por evidenciar a relação conflituosa que se estabelece entre a “pequena elite” de tributaristas (PHILIPPS, 2009, p. 46) e a “ralé brasileira” (SOUZA, 2011, p. 46). A invisibilização do contribuinte pobre será investigada por meio de seus sintomas mais salientes, quais sejam, a jurisprudência dos tribunais superiores acerca da restituição de indébito no caso de tributos indiretos e a promulgação de códigos de defesa do contribuinte. Ambos ao excluírem o contribuinte de fato do âmbito da juridicidade, acabam por amesquinhar o sujeito constitucional tributário.

#### 4.1 A regressividade do Sistema Tributário brasileiro

Os tributos podem ser economicamente classificados como *fixos*, *proporcionais*, *progressivos* ou *regressivos*. Tal classificação pertence originalmente às Finanças Públicas, mas a sua utilização no meio tributário é expressiva, de modo que não seria exagero dizer que estas categorias constituem o léxico comum daqueles que se propõem a investigar o Sistema Tributário, representando os “[...] índices de equidade vertical” (TRESCH, 2015, P. 182, tradução nossa) de um tributo. Sob o enfoque propriamente tributário, proporcionalidade e progressividade, juntamente com a seletividade, esta última aplicável aos tributos indiretos, e a personalização, aplicável a todos os tributos em que isto for possível, são subprincípios da capacidade econômica (TORRES, 2005b, p. 454).

Formalmente, como explica David N. Hyman (2011, p. 416), a classificação dos tributos se dá por meio do estudo da *relação entre a alíquota média e a base tributável*, sendo que a alíquota média corresponde ao total pago dividido pelo valor da base imponible ( $A_{média} = \frac{\text{TRIBUTO PAGO}}{\text{BASE TRIBUTÁVEL}}$ ). No caso dos tributos progressivos, importa analisar também o comportamento da alíquota *marginal*, que pode ser definida como o excedente coletado para cada unidade adicionada à base de cálculo ( $A_{marginal} = \frac{\Delta \text{TRIBUTO PAGO}}{\Delta \text{BASE TRIBUTÁVEL}}$ ).

Os tributos fixos, desprovidos de alíquota, geralmente não são objeto de grande atenção por parte da Economia, dado o seu caráter rudimentar, o que faz desta técnica de apuração a exceção nos sistemas tributários contemporâneos, sobretudo em razão de contrariar

“[...] os princípios de justiça e capacidade contributiva que inspiram as modernas leis fiscais” (BALEEIRO, 2015, p. 264). Trata-se de tributos pagos em quantia predeterminada e fixa. Nesse caso, o montante tributável não é aferido por meio da multiplicação de uma fração centesimal (alíquota) por uma dimensão numérica qualquer (base imponible), mas é predeterminado pela lei. Um exemplo contemporâneo de tributo fixo é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza exigido dos profissionais autônomos em alguns municípios brasileiros<sup>277</sup>.

Nos tributos proporcionais, a seu turno, a alíquota média permanece constante, independentemente de qualquer modificação da base tributária. Como a alíquota é independente da base tributária, a alíquota marginal equivalerá sempre à alíquota média. Graficamente, um tributo proporcional comporta-se como qualquer função constante, sendo uma reta paralela à abscissa. Ao contrário dos tributos de *quantum* fixo, os tributos proporcionais são frequentemente objeto de controvérsias econômicas e jurídicas. Neste último caso, destaca-se como exemplo a vinculação de alguns tributos a técnicas de apuração específicas. É que, ao longo da elaboração da teoria dos impostos, algumas exações foram paulatinamente sendo vinculadas pela doutrina a determinadas técnicas de apuração. É o caso do Imposto sobre a Renda, cuja criação foi motivada pela necessidade de se realizar a progressividade. A progressividade, por sua vez, torna-se centro de uma controvérsia na literatura nacional, a partir do momento em que se colocou em questão a possibilidade de esta técnica ser aplicada à apuração do montante devido no caso de impostos reais<sup>278</sup>, tradicionalmente apurados por meio da técnica proporcional.

No Brasil, a controvérsia durou até o julgamento do Recurso Extraordinário de nº 562.045/RS, pelo Supremo Tribunal Federal. A expressa maioria dos autores (ÁVILA, 2006, p. 373) considerava que a equidade vertical no caso dos impostos reais deveria ser alcançada pela apuração proporcional, dentro das limitações que tal técnica pudesse carrear. Para esta parcela expressiva da doutrina, os impostos reais constituiriam uma espécie de tributo que, *por sua própria natureza*, não se prestaria à apuração progressiva (BALEEIRO, 2015, p. 271; TORRES, 2005b, p. 459). Não obstante este posicionamento clássico, o Supremo Tribunal Federal, no julgado em

<sup>277</sup> Nos termos do art. 12 da Lei Municipal de Belo Horizonte nº 8.725/03, os profissionais autônomos recolhem uma quantia predeterminada: “Art. 12 - O ISSQN incidente sobre serviço prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte será exigido deste, trimestralmente, em função de cada atividade profissional exercida, à razão de: I - atividade profissional de nível superior ..... R\$100,00 (cem reais); II- demais atividades profissionais.....R\$50,00 (cinquenta reais).” (BELO HORIZONTE, 2003).

<sup>278</sup> Aliomar Baleeiro (2010, p. 346, grifos no original) elucida acerca da classificação: “[...] chamam-se *impostos pessoais* ou subjetivos os que são regulados em seu quantitativo e em outros aspectos pelas condições individuais do contribuinte, de sorte que sua pressão é estabelecida adequadamente à capacidade econômica dele. [...] Os impostos reais ou objetivos, pelo contrário, são decretados sob a consideração única da matéria tributável, com inteira abstração das condições personalíssimas de cada contribuinte. [...] O mesmo imposto, conforme a técnica adotada e a eleição do fato gerador, pode ter caráter real ou pessoal.”

apreço, declarou constitucional fixação de alíquota *progressiva* para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, que é, de acordo com a literatura, incontroversamente um imposto real. A decisão restou assim ementada:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (BRASIL, 2013)

É interessante notar que, contrariando a doutrina assentada sobre a inaplicabilidade da progressão de alíquotas aos impostos denominados reais, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, ainda que divergindo da posição que restou vencedora, destacou a estreita relação entre a controvérsia discutida nos autos e a necessidade de se promover a justiça social por meio da tributação. Segundo Lewandowski, “a função essencial da progressividade consiste em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária, servindo como importante instrumento de desconcentração da riqueza” (BRASIL, 2013). Como sustentado pelo Ministro Eros Grau, na posição que se consagrou no Plenário, a classificação dos tributos em reais e pessoais é irrelevante para fins de se determinar a aplicabilidade da técnica de apuração progressiva, inclusive porque o controle da razoabilidade das alíquotas de acordo com o Ministro — no que foi acompanhado pelo Ministro Menezes Direito — não poderia ser levado a cabo pelo Judiciário sob pena de se violar as prerrogativas do Poder Legislativo<sup>279</sup>, a quem cabe, com exclusividade, estabelecer ou não a progressividade dos tributos de sua competência<sup>280</sup>:

<sup>279</sup> “O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? A gradação, segundo a lei gaúcha – e os gaúchos sempre avançam –, parte de 1% e chega a 8%. O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Aí fica difícil não trabalhar com os critérios da proporcionalidade e da razoabilidade, diante dessa variação. O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É uma técnica que leva ao caráter pessoal do tributo, e o preceito – conforme Vossa Excelência ressaltou –, o § 1º do artigo 145, não distingue o tributo. Sabemos que a Constituição de 1988 deu ênfase muito grande ao social. Essa gradação visa, justamente, uma compensação, para que também se possa fazer incidir percentual menor em relação àqueles que não tenham uma capacidade tributária de monta. É interessante. O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: – *A minha única observação - se me permitirem - é a seguinte: com relação à tal razoabilidade e à proporcionalidade, só me sentiria habilitado a discutir essa matéria se eu me elegeisse membro da Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, não no assento do Poder Judiciário.* O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E tenho certeza, se Vossa Excelência tivesse assento em uma das cadeiras, votaria pela aprovação dessa lei.” (BRASIL, 2013, grifos nossos)

<sup>280</sup> Veja-se ainda a seguinte colocação do então Ministro Menezes Direito: “Por outro lado - e vem um aspecto que não sei se cabe levantar neste momento -, trata-se de uma lei estadual que estabelece a progressividade e, portanto, de um tributo que está na alçada da lei estadual. Será inconstitucional uma lei estadual que dispõe sobre a sua carga tributária e entende possível essa progressividade, agasalhada essa progressividade na disciplina da Constituição, que comanda explicitamente, sim, que sempre que possível os impostos sejam de natureza progressiva? A minha resposta é

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não é impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. (BRASIL, 2013)

Por fim, a progressividade é percebida quando a alíquota média aumenta a medida que a base tributária aumenta. Dito de outro modo, afirma-se que um tributo é progressivo quando suas alíquotas estão dispostas em uma escala crescente em função de uma variação também crescente na capacidade econômica do contribuinte: à medida que a base tributária aumenta, a alíquota aumenta. Como aduz Baleeiro (2015, p.271), “importa, pois, que a progressão seja entendida sobre a capacidade econômica, efetiva ou presumida, do contribuinte, apreciada através de elementos positivos, como o patrimônio, a renda, a herança, consideradas as circunstâncias individuais (personalização do imposto)”. Em termos singelos, a progressividade nada mais é do que o princípio que comanda que as maiores manifestações de capacidade econômica sejam oneradas com alíquotas maiores. Partindo-se para uma elaboração mais técnica, verifica-se no voto do então Ministro Eros Grau que a progressividade e a regressividade podem se manifestar direta ou indiretamente, neste último caso quando relacionadas a impostos que repercutem, isto é, sofrem os efeitos da translação econômica:

C - tributos *graduados*: são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme uma relação matemática, crescente ou decrescente.

Donde se extrapolam os conceitos de progressividade e regressividade:

D - *progressividade direta*: a que implica carga tributária maior para rendimentos maiores;

E - *progressividades indireta*: a que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda;

F - *regressividade direta*: a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores;

G - *regressividade indireta*: a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda. (BRASIL, 2013)

A regressividade, como visto no trecho acima, ocorre quando as alíquotas aumentam à medida que a base de cálculo diminui, o que, em termos práticos, significa tributar mais fortemente as *menores* manifestações de capacidade econômica. Disto decorre não apenas o absurdo lógico, mas também a inconstitucionalidade da regressividade tributária. Ora, se não só a

---

que não, que não há nenhum óbice constitucional a que lei estadual assim disponha, porque não existe impossibilidade entre a disciplina constitucional que comanda a possibilidade e, portanto, recomenda essa possibilidade de o imposto ser progressivo e a natureza deste imposto que é objeto do recurso sob julgamento.” (BRASIL, 2013)

Constituição determinou, como também o STF reconheceu, *indistintamente*, a realização do princípio da capacidade econômica, no intuito de se atingir a justiça social, a apuração de tributos de forma regressiva contraria a disposição do Sistema — materializada em normas distributivas<sup>281</sup> — de se compensar as injustiças estruturais que, como visto, a Constituição não ignora. Como quer Baleeiro (2010, p. 1154),

num mundo de iniquidades de toda ordem, umas oriundas de condições personalíssimas do indivíduo, outras da estrutura econômica, jurídica e social, o anseio de igualdade e justiça que, desde séculos, acompanha os tributos, só se poderá tornar mais próximo do alvo se o legislador instituir um sistema de contrapesos aos desequilíbrios mais manifestos.

Note-se que os mesmos conceitos de regressividade e progressividade são empregados para qualificar os sistemas tributários como um todo. É o que se dá quando alguém afirma que *os sistemas tributários que oneram mais o trabalho do que o capital são regressivos* (DERZI, 2014b, p. 658). Por esta razão, aqueles sistemas assentados em tributos indiretos, que gravam o consumo, são regressivos<sup>282</sup>. Conforme se verá adiante ao onerar mais os pobres do que os ricos, estes sistemas violam a igualdade tributária<sup>283</sup>.

Neste sentido, é com ressalvas que se deve considerar os resultados do relatório publicado pela *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico* em 2011, no qual se afirma que o IVA (o que se aplica aos demais tributos similares) possui expressivo potencial distributivo. Como demonstra o *1º Relatório da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais*,

essas ponderações da OCDE fazem sentido para países com baixa desigualdade social, com a grande maioria da população recebendo rendas familiares muito similares, e tendendo a poupar fortemente em certos períodos e a recorrer fortemente à poupança passada em outros períodos. É o caso da Finlândia, que tem uma das distribuições de renda mais igualitárias do mundo (Índice de Gini 136 igual a 0,252)<sup>137</sup> e que possui uma tributação sobre o consumo (14,4% do PIB) bem acima da média da OCDE (11,6% do PIB). O estudo da OCDE em análise pode de fato se prestar a sustentar a

<sup>281</sup> “Nesse sentido, fala-se, de um lado, de normas diretivas ou indutoras (*Lenkungsnormen*), que estimulam determinados comportamentos do contribuinte pela exoneração ou desoneração tributárias e, de outro, de normas distributivas (*Umverteilungsnormen*), que objetivam corrigir o bem-estar das pessoas por meio de uma harmonização social, como ocorre por meio das alíquotas progressivas do IR.” (ÁVILA, 2006, p. 392).

<sup>282</sup> Isso porque, como destacam Ludmila Oliveira e Tarcísio Magalhães, “[...] na tributação direta e pessoal, fica sobremaneira facilitada a graduação da carga tributária em função da capacidade econômico-contributiva do sujeito passivo, juridicamente pressuposta, sendo possível torná-la mais progressiva, o que não ocorre, com a mesma facilidade, nos tributos que oneram a circulação ou consumo de bens e serviços.” (BOTELHO et al. 2017, p. 380-381)

<sup>283</sup> Como destaca Humberto Ávila (2006, p. 348), a igualdade é norma de estrutura tridimensional, ostentando não apenas uma faceta de princípio, mas também uma de postulado e outra de regra. Esta última poderá ser efetivamente violada pelo Poder Público, sobretudo pelo Legislativo, quando da criação de estruturas tributárias que, direta ou indiretamente, criem ou reforcem distinções injustificadas entre contribuintes.



tese de que, em realidades como a da Finlândia, levando-se em conta todo o período de vida das famílias (fases em que há poupança líquida e fases em que o consumo supera a renda), a tributação sobre o consumo talvez não tenha a regressividade geralmente apontada nos estudos sobre o tema. Mas no caso do Brasil, que está dentre os quinze países mais desiguais do planeta, não faz sentido imaginar que os estratos sociais mais altos irão ter, no final da vida, um consumo maior do que a renda, nem faz sentido supor que as classes mais baixas conseguirão, em algum momento da vida, realizar uma poupança significativa. Aliás, o próprio estudo da OCDE reconhece que, quando o consumo é fracamente influenciado por movimentos de poupança e crédito, é mais adequado medir o impacto da tributação do consumo em percentual sobre a renda. (BOTELHO et al., 2017, p. 418)

Ademais, uma abundância de trabalhos acadêmicos especificamente voltados para a realidade do Brasil permite afirmar não apenas que o Sistema Tributário brasileiro é regressivo, mas também que a desigualdade se encontra em sua essência (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 07). Trata-se de um problema estrutural cuja solução não pode ser imaginada sem se pensar a sério uma reforma deste sistema. A predominância dos tributos indiretos é comprovada pela própria Receita Federal do Brasil, que em estudo recente apontou que aproximadamente 60% da receita tributária arrecadada no país provém de tributos incidentes, direta ou indiretamente, sobre o consumo<sup>284</sup>:

---

<sup>284</sup> Além dos tributos sobre bens e serviços destacados no quadro elaborado pela Receita, também oneram o consumo os tributos incidentes sobre a folha de salários a cargo do empregador e as contribuições previdenciárias.

Figura 1 – Distribuição da receita tributária no Brasil

**Receita Tributária por Base de Incidência e Nível de Governo - 2015****Análise Vertical**

Cód.	Tipo de Base	Nível de Governo			Total
		Federal	Estadual	Municipal	
<b>0000</b>	<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
<b>1000</b>	<b>Tributos sobre a Renda</b>	<b>26,77%</b>	<b>n/a</b>	<b>n/a</b>	<b>18,27%</b>
1100	Pessoa Física	11,72%	n/a	n/a	8,00%
1200	Pessoa Jurídica	8,35%	n/a	n/a	5,70%
1900	Retenções não Alocáveis	6,70%	n/a	n/a	4,57%
<b>2000</b>	<b>Tributos sobre a Folha de Salários</b>	<b>35,58%</b>	<b>4,25%</b>	<b>7,23%</b>	<b>25,83%</b>
2100	Previdência Social	22,55%	4,25%	7,23%	16,93%
2110	Empregador	15,07%	2,90%	4,93%	11,34%
2120	Empregado	6,60%	1,35%	2,30%	5,00%
2130	Autônomo	0,87%	n/a	n/a	0,60%
2190	Outros	0,00%	n/a	n/a	0,00%
2200	Seguro Desemprego	8,99%	n/a	n/a	6,14%
2900	Outros	4,04%	n/a	n/a	2,76%
<b>3000</b>	<b>Tributos sobre a Propriedade</b>	<b>0,08%</b>	<b>8,74%</b>	<b>34,07%</b>	<b>4,44%</b>
3100	Propriedade Imobiliária	0,08%	n/a	25,03%	1,65%
3200	Propriedade de Veículos Automotores	n/a	7,41%	n/a	1,88%
3300	Transferências Patrimoniais	n/a	1,32%	9,04%	0,91%
<b>4000</b>	<b>Tributos sobre Bens e Serviços</b>	<b>34,96%</b>	<b>87,01%</b>	<b>58,70%</b>	<b>49,68%</b>
4100	Gerais	27,60%	45,70%	47,26%	33,45%
4110	Não Cumulativos	14,95%	45,70%	n/a	21,80%
4120	Cumulativos	12,65%	n/a	47,26%	11,65%
4200	Seletivos	1,21%	35,36%	n/a	9,80%
4210	Automóveis	0,33%	7,66%	n/a	2,17%
4220	Bebidas	0,20%	2,76%	n/a	0,84%
4230	Combustíveis	0,25%	9,80%	n/a	2,66%
4240	Energia Elétrica	n/a	6,67%	n/a	1,69%
4250	Tabaco	0,43%	0,90%	n/a	0,52%
4260	Telecomunicações	n/a	7,57%	n/a	1,92%
4300	Comércio exterior	2,96%	n/a	n/a	2,02%
4400	Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	0,40%	5,94%	11,44%	2,51%
4500	Contribuições Previdenciárias	1,68%	n/a	n/a	1,15%
4600	Outras Contribuições Sociais e Econômicas	1,10%	n/a	n/a	0,75%
<b>5000</b>	<b>Tributos sobre Transações Financeiras</b>	<b>2,64%</b>	<b>n/a</b>	<b>n/a</b>	<b>1,80%</b>
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	0,00%	n/a	n/a	0,00%
5200	Outros	2,63%	n/a	n/a	1,80%
<b>9000</b>	<b>Outros Tributos</b>	<b>-0,04%</b>	<b>n/a</b>	<b>n/a</b>	<b>-0,02%</b>

Ao mesmo tempo, a constatação reiterada da regressividade do Sistema Tributário Nacional autoriza que se coloque em questão a passividade da literatura tributária diante das constatações, cada vez mais convergentes, de especialistas em outras disciplinas que apontam o papel do Sistema Tributário Nacional no aumento ou na manutenção da desigualdade e da pobreza na atualidade. Diante de uma assombrosa bibliografia sobre o papel dos tributos na construção da vulnerabilidade e na concentração de renda, tem-se firmes fundamentos para que seja apresentada a hipótese de que a ausência de manifestação dos especialistas a esse respeito não é produto da ignorância. Na realidade, para compreender o silêncio da literatura especializada (DERZI, 2014a), é preciso olhar para as condições estruturais que fazem deste silêncio um manifesto eloquente. Apesar de tal empreendimento escapar aos limites modestos deste trabalho, pode-se indicar que o emudecimento da literatura é sintoma de sua desumanização, sintoma que, ademais, não é peculiaridade do Direito Tributário, como ensina Andityas Matos (2013, p. 349),

[...] a racionalidade há muito abandonou a seara do fazer jurídico prático, entregue a fórmulas envelhecidas e ineficazes, dominado por imposições alheias à tessitura jurídico-científica e ancorado a interesses de ordem econométrica. O direito contemporâneo se desumaniza a passos largos e, com isso, perde a base de legitimidade que deveria fundá-lo e mantê-lo enquanto ordem normativa vinculada à convivência social.

Nesse cenário de desumanização, o ordenamento jurídico é visto ora como entrave (MATOS, 2013, p. 351) que se deve manipular — daí o uso significativo da expressão “operadores” — ora como “[...] mero convalidador dos ditames pretensamente necessários da economia global” (MATOS, 2013, p. 360).

Para compreender as raízes antidemocráticas do Sistema Tributário Nacional, é preciso remontar ainda ao contexto histórico de seu nascedouro, qual seja a Ditadura de 1964<sup>285</sup>. Como se sabe, a promulgação do Código Tributário Nacional antecedeu a Constituição de 1988 em pouco menos de vinte e dois anos. A sua elaboração foi impulsionada pela necessidade de se materializar, mediante a promulgação de uma lei de normas gerais, a reforma tributária instaurada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, ainda na vigência da Constituição de 1946:

Destaca-se, neste plano, a Lei ordinária (observe-se que não foi empregado o veículo Lei complementar) n. 5172, de 1966, que versa “sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios”. O seu

---

<sup>285</sup> “Do Banco Central ao Código Tributário, passando pela Reforma Administrativa de 1967, a Constituição de 1988 incorporou todo o aparelho estatal estruturado sob a Ditadura.” (ARANTES, 2014, p. 298).

fundamento de validade, à época, era o art. 5º, XV, b, segundo o qual “Compete a União (...) legislar sobre (...) normas gerais de direito financeiro”. Por meio do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, denominou-se a referida lei “Código Tributário Nacional”. O Código adveio de um projeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa, em 1954, revisto e adaptado ao panorama traçado pela nova Emenda Constitucional. (SANTI, 2008, p. 310)

A doutrina unanimemente alude à recepção da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, pela Constituição em vigor, como lei *materialmente* complementar, no que é acompanhada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, em diversas ocasiões, reiterou este caráter do Código Tributário Nacional (a exemplo do Recurso Extraordinário 560.626<sup>286</sup>). Neste sentido, a lição de Misabel Derzi (2013, p. 04):

No seu todo, o Código Tributário Nacional, tendo sobrevivido à Constituição de 1967 e à Emenda Constitucional n. 01, de 1969, também foi recepcionado pela Constituição de 1988, em suas linhas gerais. Lei complementar no sentido meramente material, o Código Tributário Nacional continua tendo a função e o papel de complexo de normas gerais e, como já apontara Aliomar Baleeiro, permanece eficaz e obriga a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Todavia, a despeito do alinhamento contrário da doutrina, há uma discrepância entre o Código Tributário Nacional e a Constituição que:

[...] gera uma oposição entre o Direito Tributário ainda estabelecido no Código Tributário Nacional e das leis complementares tributárias em geral, insistentes resíduos do período ditatorial, e o Direito Tributário da Constituição. Por conta da recepção dessas leis complementares claramente inadequadas, o Sistema Tributário Nacional fica com grave contradição interna. Esse é mais um campo no qual se deve destacar que a

<sup>286</sup>“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.” (BRASIL, 2008)

atenção excessiva ao CTN e às leis complementares, ofuscando a Constituição, gera danos para a interpretação do Direito Tributário. *Não é admissível que as leis complementares produzidas antes da Constituição de 1988, se com ela incompatíveis, impeçam que o Sistema Tributário Nacional auxilie na busca pelo projeto de futuro plasmado no texto constitucional vigente.* E, mais amplamente, que aquilo que ficou decidido no período de ditadura militar ainda determine, em muitos campos, os destinos da nação, passadas quase três décadas do fim daquele regime. (FOLLONI, 2014, p. 254, grifos nossos)

A cisão entre o conceito constitucional de sujeito tributário e o conceito de contribuinte definido na literatura e na jurisprudência, com fundamento naquele previsto no Código Tributário Nacional, é uma das manifestações desta desafinação jurídica. Esta discrepância é reforçada pela exclusão dos contribuintes dos Códigos de Defesa bem como pelo tratamento dado ao contribuinte de fato pela doutrina dos Tribunais Superiores, porque o formalismo que se nota no Código Tributário Nacional (FOLLONI, 2014, p. 254), funciona como um operador no sentido de dissimular o caráter *político* da obrigação tributária. Aqui verifica-se o movimento complementar à invisibilização dos despossuídos que é, justamente, o tornar opaco o Sistema Tributário Nacional, extirpando as possibilidades de sua crítica e permitindo o surgimento de discursos oportunistas que visam a incutir na população a ideia de que a carga tributária brasileira onera excessivamente o meio empresarial, impedindo a criação de riqueza e consequentemente a prosperidade nacional.

Curiosamente, a publicação da dissertação de mestrado de Marc Morgan Milá (2015), juntamente com a tradução brasileira de Thomas Piketty (2013), trouxeram recentemente à tona a questão dos efeitos da regressividade tributária e da concentração de renda no Brasil, “[...] reabrindo um espaço público para que esses problemas sejam discutidos” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 28). Sem dúvida alguma, trata-se de um movimento bem vindo, todavia, é preciso ressaltar que há algumas décadas se afirma no Brasil que o Sistema Tributário é regressivo; há, pelo menos, dezesseis anos a literatura tributária ignora o debate em torno da distributividade. Como ressalta Lena Lavinas (2014, p. 25, tradução nossa),

O sistema tributário brasileiro simultaneamente expressa e reproduz as profundas desigualdades que caracterizam a sociedade brasileira. Além de ser marcadamente regressivo e injusto, e de penalizar as pessoas socialmente menos favorecidas, ele também não possui mecanismos para corrigir ou compensar desigualdades relacionadas ao gênero<sup>287</sup>.

---

<sup>287</sup> No original: “*The Brazilian tax system does both express and reproduce the profound inequalities that characterize the Brazilian society. In addition to being markedly regressive and unjust, and penalizing the least socially advantaged people, it also lacks mechanisms to correct or compensate for gender-related inequalities.*”

A ausência de iniciativas voltadas para a igualdade de gênero comentada pela autora, infelizmente, conta com a conivência do Direito, uma vez que são praticamente inexistentes pesquisas nesse sentido quer sob a perspectiva do Direito Financeiro quer sob a perspectiva do Direito Tributário no Brasil. Se a literatura já se cala diante da manifestação mais pungente de regressividade, muito mais natural há de ser sua negligência em relação a manifestações mais desafiadoras da desigualdade relacionadas a matrizes interseccionais de iniquidade como o gênero, a orientação sexual ou a raça.

Em todo caso, os tributos regressivos são “[...] instrumentos que contribuem para piorar a distribuição de renda, com baixas incidências sobre tal distribuição, sobre os lucros e, também, sobre o patrimônio” (SALVADOR, 2014, p. 10). É graças à regressividade que a redistribuição de recursos no Brasil é pífia, de modo que se pode afirmar, sem correr o risco do exagero, que são os próprios expropriados que financiam o sistema social — tornando absurda a denominação “benefícios” sociais — em uma lógica que, na prática, muito se aproxima do ideal defendido pelos teóricos do benefício. É o que destaca Misabel Derzi (2014, p. 659),

[...] pode-se afirmar que muitos dos benefícios previdenciários (de um salário mínimo) ou assistenciais (bolsa-família), por exemplo, são pagos pelos próprios carentes a quem deveriam beneficiar, porque advêm de tributos sobre o consumo. O caráter redistributivo do esforço para a construção de um Estado de bem-estar social fica assim muito prejudicado. Esse um dos importantes fatores que respondem a essa indagação: por que, apesar dos bilhões vertidos em favor dos mais carentes, a miséria e a desigualdade resistem tão fortemente?

A regressividade do Sistema Tributário Nacional não é apenas injusta, como é uma aberração ética que desafia qualquer tentativa de explicação. No Brasil não constitui motivo de alarme da literatura especializada o fato de as famílias mais pobres, que recebem até dois salários mínimos mensais, terem mais da metade de sua renda comprometida com o pagamento de tributos:

[...] as famílias mais pobres, com renda domiciliar de até dois salários mínimos por mês têm 53,9% do sua renda absorvida pelos tributos, o que é a maior porcentagem dentre todas. Isso mascara um nível ainda mais severo de pobreza e destruição do que aquelas categorizadas tradicionalmente pelas linhas de pobreza e indigência cujas estimativas baseiam-se puramente na renda declarada, medida após as transferências e antes da tributação. A renda líquida destas famílias é menor do que o montante de tributos que elas pagam. Famílias que ganham entre dois e três salários mínimos tem 41,9% de sua

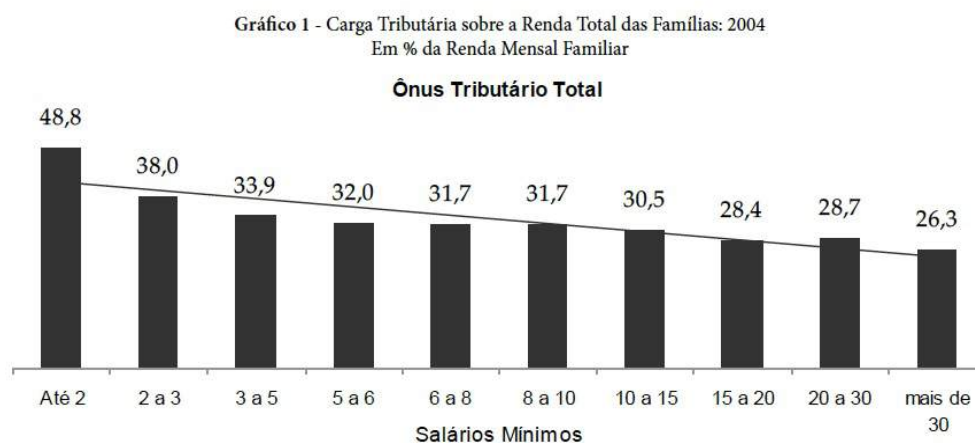
renda levada pelos tributos. Perversamente, esse percentual cai à medida que a renda familiar aumenta<sup>288</sup>. (LAVINAS, 2014, p. 16-17, tradução nossa)

Estimativas acerca da carga tributária incidente sobre a alimentação, “[...] produtos com alta participação no orçamento das famílias mais pobres [...]” (MAGALHÃES *et al.*, 2001, p. 22), sugerem que a tributação calcada no consumo relaciona-se à manutenção de um contingente de pobreza e bloqueia qualquer possibilidade de realização da justiça distributiva:

[...] é inegável que a carga fiscal sobre alimentos, da magnitude estimada neste trabalho, em um país com tamanhas desigualdades de renda e com grande contingente populacional abaixo da linha de pobreza como o Brasil, constitui uma questão a ser analisada com profundidade. Isso torna-se mais grave tendo em vista a importância dos gastos alimentares na renda das famílias mais pobres, o que evidencia o alto grau de regressividade contido na tributação indireta sobre produtos alimentares. Países em que se verifica uma melhor distribuição de renda e que não contam com contingentes de pobres expressivos, como os membros da União Européia e os Estados Unidos da América, adotam o princípio de essencialidade na tributação sobre o consumo. (MAGALHÃES *et al.*, 2001, p. 21)

Evidentemente, isso significa que a carga tributária brasileira é desigualmente distribuída entre as classe sociais, como evidenciam os dados apresentados pelo *Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República* em 2011:

Figura 2 – Ônus tributário sobre a renda familiar



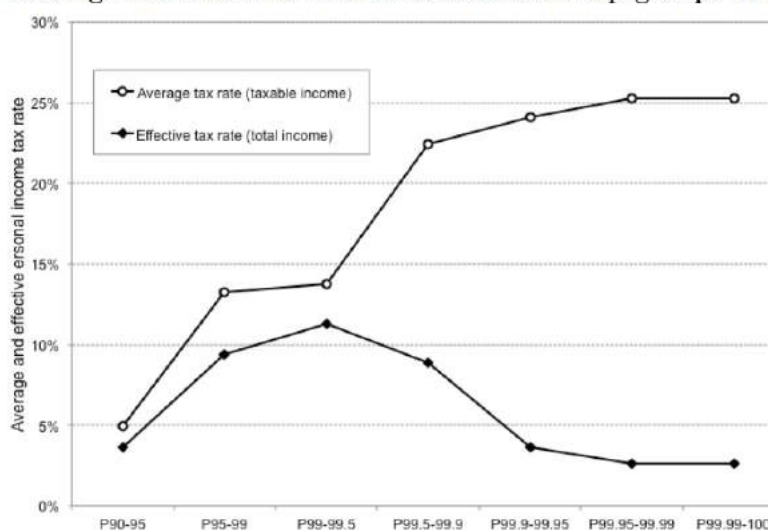
Fonte: BRASIL, 2011, p. 21.

<sup>288</sup> No original: “[...] the poorest families, with household income up to two minimum wages per month have 53.9% of their income absorbed by taxes, which is the highest percentage of all. This disguises an even more severe degree of poverty and destitution than traditionally categorized by the poverty and indigence lines whose estimates are purely based on declared income measured after transfers and before taxes. These families’ net income is less than the taxes they pay. Families who earn between two and three minimum wages have 41.9% of their income taken away by taxes. Perversely, this percentage falls as family income rises.”

As alíquotas efetivas do Imposto sobre a Renda, o tributo mais apto a realizar a necessária redistribuição, são fracas. De forma geral, a progressividade deste tributo é pouco explorada (MILÀ, 2015, p. 81), o que significa que os mais ricos pagam uma fração menor de sua renda sob a forma de imposto quando considerada a sua renda total.

Figura 3 – Distribuição das alíquotas média e efetiva do Imposto de Renda

Figure 44. Average and effective income tax rates for top groups in Brazil, 2013



Fonte: MILÀ, 2015, p. 81.

Na realidade, pode-se afirmar que durante as duas últimas décadas do século XX, foram implementadas diversas medidas que reduziram ainda mais a progressividade do Imposto sobre a Renda, beneficiando as classes dominantes. Pois, sob influência da economia neoclássica, postulava-se que

[...] a função distributiva da política fiscal deveria ser exercida apenas pelo lado do gasto, cabendo à autoridade tributária se preocupar unicamente em arrecadar com o menor nível possível de distorção econômica. É evidente que o sistema tributário brasileiro não avançou muito no caminho da maior eficiência econômica, preconizado pelos teóricos desta proposição normativa, mas foi utilizado de modo bastante criativo para garantir benefícios aos proprietários do capital, como a dedutibilidade dos JSCP [juros sobre capital próprio] e a isenção de dividendos e lucros distribuídos para as pessoas físicas. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 32)

É interessante verificar que a regressividade está relacionada também às despesas estatais, podendo-se falar em um “retorno social baixo em relação à carga tributária” (BRASIL, 2011, p. 26). Isso ocorre porque o Estado atua na redistribuição de bens econômicos, não apenas



por meio das políticas de transferência de renda propriamente ditas, mas também por meio da remuneração do funcionalismo público que no Brasil atinge proporções exorbitantes:

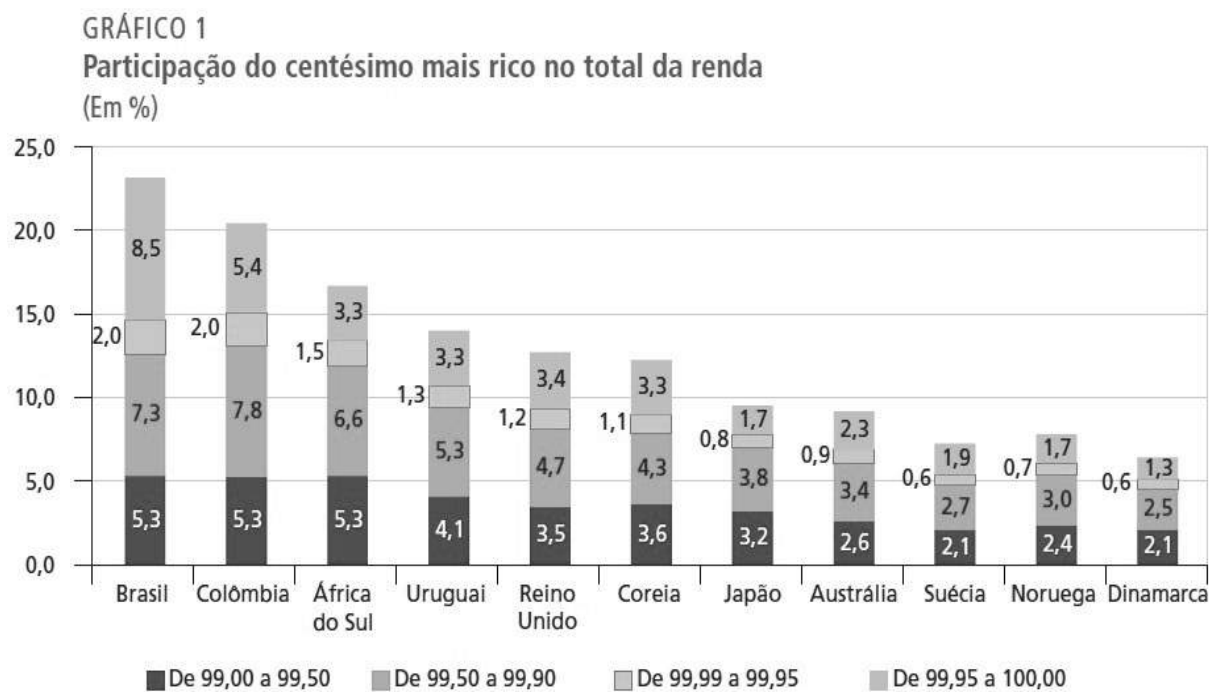
O Estado contribui para grande parte da desigualdade no Brasil, tendo, proporcionalmente, uma contribuição superior à do setor privado. A decomposição do coeficiente de Gini da renda familiar disponível per capita mostra que aproximadamente um terço de toda a desigualdade no país pode ser relacionado diretamente a transferências e tributos que fluem diretamente entre o Estado e as famílias. As duas categorias principais de transferências do Estado afetando a desigualdade são salários e Previdência. Os outros dois terços da desigualdade referem-se a transferências do setor privado, em sua maioria, remuneração do trabalho. Essa remuneração, no entanto, é menos concentrada que a remuneração do trabalho no setor público. (MEDEIROS; SOUZA, 2013, p. 28)

O gasto social — sob a forma dos programas de transferência de renda e das despesas com educação e saúde, como prescrevem os artigos 196 e seguintes e 205 e seguintes, respectivamente, da Constituição — é um determinante importante para a redução da desigualdade social por contrabalançar a regressividade na arrecadação:

Os dados apontam que a ação do Estado na arrecadação e no gasto social tem importante impacto distributivo, em que se destacam positivamente a previdência social do regime geral (INSS), a educação e saúde públicas e a assistência social. Duas “parcelas” da renda, no entanto, apresentam perfis regressivos: de um lado, os tributos indiretos, com grande peso na renda e, de outro, as aposentadorias e pensões do funcionalismo público (SILVEIRA; FERREIRA, 2011, p. 03).

A progressividade na arrecadação e nos gastos, a seu turno, é fundamental para que se ataca a concentração de renda. Como ressaltam Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair (2016, p. 25), “[...] a concentração é ainda mais impressionante quando alcançamos o meio milésimo mais rico: são cerca de 71 mil pessoas que se apropriam de 8,5% de toda a renda”.

Figura 4 – Concentração da renda no centésimo mais rico



Fonte: The World Top Incomes Database. Disponível em: <<http://www.wid.world/>>. Acesso em: 19 set. 2015.

Elaboração dos autores.

Obs.: Amostra referente aos países com informações disponíveis da concentração da renda no 0,05% mais ricos.

Fonte: GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 25

Surpreendendo o que pareceria natural ao senso comum, a conclusão estarrecedora é a de que o Estado brasileiro contribuiu, não para aliviar, mas para agravar a concentração de renda. Harmonizando-se com a concentração inerente aos mecanismos privados do mercado, a atuação do Estado contribuiu para fazer da concentração de renda brasileira um fenômeno gargantuesco. Como aponta Marcelo Medeiros (2005, p. 51), “[...] uma redução expressiva dos níveis de desigualdade pode ser obtida realizando transferências apenas das elites mais ricas para a massa de baixa renda da população”.

Conquanto a regressividade e a redistribuição não sejam os pontos focais do presente trabalho, desejou-se demonstrar nesta seção que o Sistema Tributário possui um viés bem demarcado. Isso porque quando se afirmou anteriormente que a doutrina tributária ignora os pobres, ao passo que o Sistema Tributário os interpela incessantemente, o que se quis dizer é que

ao silêncio da literatura especializada corresponde não um equilíbrio do sistema tributário ou a sua desejável progressividade<sup>289</sup>, mas seu oposto, uma prolífica estrutura destinada a transferir *silenciosamente* o ônus tributário dos mais ricos para os mais pobres:

O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles — fiscal e social — sobre o Estado. (BRASIL, 2011)

#### 4.2 A forclusão do contribuinte pobre no Sistema Tributário brasileiro

Segundo a literatura psicanalítica, a forclusão<sup>290</sup> representa a rejeição de um significante da esfera simbólica do sujeito como se tal significante nunca tivesse existido (HECQ, 2001, p. 71). Tal rejeição possui implicações radicais na formação do sujeito, levando-o ao delírio psicótico. Metaforicamente pode-se dizer que a literatura tributária tradicional forcluiu os pobres, mantendo com eles uma relação traumática na qual ora são ignorados, como se nunca houvessem existido ora são aprisionados “[...] nos círculos autorreferenciais de um discurso tecnocrático que colidem com as realidades da vida humana em lugar de representá-las<sup>291</sup>” (SUPIOT, 2014, p. 79, tradução nossa). Dito de outro modo, os pobres são convertidos em estatística por acadêmicos que desconhecem a realidade crua da pobreza. Consequentemente, se a pobreza com toda a sua obviedade escapa ao entendimento, esta literatura é incapaz de construir uma teoria minimamente articulada sobre a desposseção e a vulnerabilidade no Direito Tributário. É essa mesma forclusão que faz com que a literatura especializada se negue a teorizar acerca dos contribuintes que não integram a relação jurídico-tributária em sentido estrito. A manifestação mais visível deste delírio está na mutilação do conceito de sujeito tributário que se vê em curso na jurisprudência hesitante dos tribunais superiores, na reiteração do modelo individualista de contribuinte que se manifesta nos Códigos de Defesa do Contribuinte e na violação do preceito de transparência em relação à incidência do ICMS.

<sup>289</sup> Já em Engels e Marx (2010b, p. 58) encontramos uma defesa da progressividade tributária como instrumento para combater a dominação de classe e construir uma sociedade mais justa.

<sup>290</sup> O termo é introduzido por Jacques Lacan em seus seminários sobre a psicose (cf. LACAN, 1981).

<sup>291</sup> No original: “[...] en los círculos autorreferenciales de un discurso tecnocrático que colisionan con las realidades de la vida humana en lugar de representarlas.”

#### **4.2.1 A jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da restituição do indébito tributário nos impostos indiretos**

Na Teoria Geral do Direito Tributário assentada no Brasil, contribuinte é espécie do gênero sujeito passivo, gênero ao qual pertence também o responsável tributário. O sujeito passivo, por sua vez, é elemento básico da regra-matriz. Como se sabe, a regra-matriz origina-se do labor interpretativo sobre os textos do direito positivo, materializando o resultado do procedimento consistente, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 613), em

[...] isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Ainda em conformidade com Carvalho (2013, p. 613), após efetuada a operação acima descrita,

[...] identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A regra-matriz é composta por *critérios*, ou *aspectos* na nomenclatura adotada por Ataliba (2014) e Coêlho<sup>292</sup> (2012), que representam, cada um, uma unidade mínima de sentido extraível das normas que autorizam a criação dos tributos no ordenamento brasileiro. Nas palavras de Ataliba (2014, p. 78), “são, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como o seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento”.

Como todas as normas jurídicas, a regra-matriz possui estrutura dúplice (NINO, 2003, p. 81), sendo composta por uma parte descritiva de um comportamento (o descritor) e uma outra parte, ligada àquela pelo núcleo deôntico, que estabelece uma consequência para a realização do fato abstratamente descrito<sup>293</sup> (prescritor). De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2013), o

<sup>292</sup> “Divergimos, outrossim, na terminologia, porquanto ao invés de ‘critérios’ utilizamos o termo *aspecto* para qualificar as facetas da *hipótese* e da *consequência* da norma jurídico-tributária.” (COÊLHO, 2012, p. 364, grifos no original)

<sup>293</sup> “Procurando uma fórmula geral, temos: sob determinados pressupostos, fixados pela ordem jurídica deve efetivar-se um ato de coerção, pela mesma ordem jurídica estabelecido. É esta a forma fundamental da proposição jurídica estabelecido. É esta a forma fundamental da proposição jurídica, já acima posta em evidência. Tal-qualmente uma lei natural, também uma proposição jurídica liga entre si dois elementos. Porém, a ligação que se exprime na proposição

descriptor, também conhecido como antecedente ou hipótese, é composto pelos *critérios material, temporal e espacial*. Já o prescritor ou consequência é composto pelos *critérios quantitativo e pessoal*<sup>294</sup>. Estes dois critérios, mais complexos do que os demais, se subdividem em *base de cálculo e alíquota* (critério quantitativo) e em *sujeito ativo e sujeito passivo* (critério pessoal).

Diferentemente, na lição de Coêlho (2012, p. 364), o consequente da norma é integrado também por outros aspectos:

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que, além dos pontos magnos relacionados por Barros Carvalho: sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo), outros aspectos são contraditórios, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante se vai satisfazer o débito em favor do sujeito ativo.

Tais aspectos corresponderiam a elementos sem os quais a fixação do *quantum debeat* não seria possível em alguns casos. Nas palavras do autor, a teoria de Carvalho deve ser, por isso, complementada:

Ao nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o *aspecto quantitativo* das consequências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão somente dois elementos: *base de cálculo (estrito senso)* e alíquota, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A uma, porque tributos há que sequer *base de cálculo e alíquota* possuem. [...] A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeat*. [...] Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao *quantum* devido, então é porque o *aspecto quantitativo da consequência endonormativa* não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). Vimos já que em alguns casos nem sequer são necessárias a base de cálculo e a alíquota. Vale dizer são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes... (COELHO, 2012, p. 366, grifos no original)

Em todo caso, o aspecto material da regra-matriz corresponde a uma “[...] referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e

---

jurídica tem um significado completamente diferente daquela que a lei natural descreve, ou seja, a da causalidade. Sem dúvida alguma que o crime não é ligado à pena, o delito civil à execução forçada, a doença contagiosa ao internamento do doente como uma causa é ligada a seu efeito. Na proposição jurídica não se diz, como na lei natural, que, quando A é, B é, mas que, quando A é, B deve ser, mesmo quando B porventura, efetivamente não seja. O ser o significado da cópula ou ligação dos elementos na proposição jurídica diferente do da ligação dos elementos na lei natural resulta da circunstância de a ligação na proposição jurídica ser produzida através de um ato de vontade, portanto –, enquanto que a ligação de causa e efeito, que na lei natural se afirma, é independente de qualquer intervenção dessa espécie.” (KELSEN, 2009, p. 87)

<sup>294</sup> “A doutrina, com errônea, costuma chamar de ‘aspecto subjetivo’ da hipótese de incidência aos dois polos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o *dever* e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o ‘aspecto pessoal’ servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno.” (COELHO, 2012, p. 365, grifos no original)

de tempo” (CARVALHO; 2011, p. 324), o qual deve abrigar a manifestação de capacidade econômica, elemento central no sistema tributário da Constituição de 1988 (BALEIRO; DERZI, 2010, p. 1090). Trata-se da

[...] descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Esse aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração (ATALIBA, 2014, p. 106).

Tendo em vista que “[...] a ubicação dos fatos impositivos é essencial à configuração da obrigação tributária [...]” (ATALIBA, 2014, p. 104), a regra-matriz deve indicar também o aspecto espacial, isto é, o local onde ocorrida a circunstância reveladora de capacidade econômica restará autorizada a imposição do gravame. O aspecto temporal determina o momento do nascimento da obrigação tributária. Considerando-se a hipótese de incidência, trata-se da “[...] propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato impositivo” (ATALIBA, 2014, p. 94). Para Carvalho (2012, p. 266),

O critério temporal opera com referência também genérica de tempo, ou mencionando outra ação-tipo que, uma vez certificada, vai marcar o instante da realização do fato (“considera-se ocorrida a industrialização quando se promover a saída física dos produtos industrializados do estabelecimento industrial”).

O aspecto material definido pela Constituição deve ser dimensionado na legislação instituidora do tributo, de modo a se viabilizar a aplicação da norma tributária na prática, com o consequente recolhimento aos cofres públicos, uma vez realizado o fato impositivo. Para tanto, recorre-se à base de cálculo, cuja definição sucinta oferece Aliomar Baleiro (2015, p. 256):

A lei fiscal não se limita a definir o fato gerador, o sujeito passivo, o quantum a pagar. Ela, salvo casos raros, como os de impostos fixos, estabelece também os elementos ou atributos do fato gerador para sobre eles ser calculada objetivamente a alíquota do tributo, mediante simples operação aritmética. A esses elementos, legalmente designados, dá-se o nome de “base de cálculo” do imposto [...].

Na terminologia de Geraldo Ataliba (2014, pp. 108-109), a base de cálculo denomina-se “base impositiva” que é:

[...] a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua. O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.

Finalmente, veja-se que o aspecto pessoal da regra-matriz é o elemento que vinculará (pelo menos) duas pessoas em razão da realização do fato imponible. Nas palavras de Geraldo Ataliba (2014, p. 80):

consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força de lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i. A determinação do sujeito ativo é discricionária; seu único limite é que se trate de pessoa com finalidades públicas (por força do princípio da destinação pública dos tributos, exposta por Aliomar Baleeiro e sublinhado por Antonio Roberto Sampaio Doria). [...] O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o o dele tirando proveito econômico [...].

É aí, no conseqüente da norma, que se encontram os sujeitos da relação jurídico tributária<sup>295</sup> formalmente compreendida:

É no critério pessoal do conseqüente das normas tributárias gerais e abstratas que vamos encontrar os dados indicativos para reconhecer os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica do tributo. Feita a subsunção do fato à norma, ao montar a estrutura da relação jurídica, apontaremos, fundados naquela diretriz, as pessoas físicas ou jurídicas que ficarão atreladas até que o vínculo se desfça. (CARVALHO, 2012, p. 326)

Conforme positivação do Código Tributário Nacional “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (BRASIL, 1966). Aliomar Baleeiro (2013, p. 1109) elucida que o sujeito ativo pode não estar expressamente mencionado na locução que veicula a norma instituidora do tributo, o que “[...] decorre implicitamente do fato de ele próprio decretar o tributo, dentro de sua capacidade legislativa e tributária, segundo a Constituição”.

O sujeito passivo também é conceituado na claríssima definição do artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

<sup>295</sup> “La correlación existente entre tributo y obligación tributaria, en cuanto esta última es una consecuencia de aquél, dice a las claras que hay una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (esto es, la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley.” (FONROUGE, 2004, p. 353)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966)

No magistério de Ataliba (2013, p. 86):

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá a diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

Como quer Misabel Derzi (2013, p. 1114-1115) o critério distintivo entre contribuinte e responsável está no grau de vinculação da pessoa interpelada com o fato gerador:

A pessoa descrita no pressuposto e que, com ele, tem relação pessoal e direta será contribuinte, se for posta, no polo passivo da norma tributária, como titular do dever de pagar o tributo. O contribuinte é, assim, a mesma pessoa que integra o aspecto pessoal da hipótese. Como dado normativo do pressuposto, a pessoa compõe a descrição da hipótese, seu aspecto pessoal. Como dado normativo da consequência, a mesma pessoa compõe a prescrição, atribuição inerente ao aspecto subjetivo da consequência. É natural que o legislador faça coincidir, na mesma pessoa, o aspecto pessoal da hipótese com o subjetivo da consequência, pois é ela que terá tirado proveito econômico do fato. Nos impostos, porque seu comportamento ou situação é indício de capacidade econômica; nos tributos vinculados, porque a atividade estatal (serviço, obra ou exercício do poder de polícia) a afeta diretamente. Entretanto, se o legislador, em vez de eleger um contribuinte, coloca no polo passivo da norma tributária outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.

A teoria se apressa em distinguir o contribuinte como aquele que participa, por vínculo direto com o fato gerador, da relação jurídico-tributária no seu polo passivo. Todavia, quando se observa a dinâmica dos impostos indiretos<sup>296</sup>, aqueles que incidem sobre o consumo e sobre os quais se assenta a carga tributária brasileira, a figura do contribuinte costuma ser teoricamente repartida em *contribuinte de fato* e *contribuinte de direito*. Tal repartição tem a vantagem de permitir identificar a dinâmica da repercussão *econômica* (*shifting*, na literatura norte-americana; e *albwätzung*, na literatura alemã) dos tributos, sem contudo, consistir em uma classificação legal, isto é, inscrita na regra-matriz do tributo. É por esse motivo que a literatura afirma tratar-se de uma conceituação *meramente* econômica.

No processo da tributação podemos distinguir três concepções. Primeiro, um tributo é imposto sobre uma pessoa; segundo, ele pode ser transferido por alguém para uma segunda pessoa; terceiro, ele pode, em última análise, ser suportado por esta segunda pessoa ou ser transferido para outros por quem será em última instância suportado. A pessoa que paga o tributo em primeira instância pode não ser aquele que suporta o seu encargo em última instância. Esse processo de transferência do tributo é conhecido

<sup>296</sup> Como ensina Misabel Derzi (2013, p. 1297) apenas o IPI e o ICMS são presumidamente indiretos.



como a repercussão (*shifting*) do tributo, enquanto que o encargo final sobre o último contribuinte é chamado de incidência do tributo<sup>297</sup>. (SELIGMAN, 1892, tradução nossa)

Não obstante o posicionamento de Ataliba (2013, p. 143), no sentido de que é irrelevante para o Direito a classificação ora analisada — o que acaba por sintetizar a orientação dominante na literatura brasileira — para se compreender a injustiça estrutural do Sistema Tributário em vigor e o seu descompasso com a Constituição, é preciso analisar atentamente tal classificação, ainda que o seu nascedouro seja, de fato, a Economia ou a Ciência das Finanças<sup>298</sup>. Afinal, conforme se afirmou anteriormente, uma leitura crítica do Direito Tributário demanda uma abordagem que compreenda as demais disciplinas que tomam por objeto a tributação<sup>299</sup>. Além disso, para se levar a sério os princípios materiais, é preciso dar o devido peso às circunstâncias reais que concorrem na dinâmica da tributação.

Segundo Aliomar Baleeiro (2015, p. 343), o tributo será direto quando uma mesma pessoa pague e suporte o encargo tributário; será todavia indireto quando “[...] um indivíduo pagar a soma exigida e transferir a outro esse sacrifício pelo aumento do preço ou por outro processo econômico de troca”. Neste último caso, será denominado contribuinte de direito aquele eleito pela lei para levar dinheiro ao Erário, ao passo que será denominado contribuinte de fato aquele que, em razão das circunstâncias econômicas inerentes à operação na qual surge o fato tributável, não é incumbido de conduzir o montante aos cofres públicos, todavia assumirá inevitavelmente o ônus econômico relativo ao tributo, uma vez que este estará encravado no preço estabelecido naquela operação pelo contribuinte de direito.

Extremamente relevante, a investigação da incidência econômica dos tributos é o que nos permite verificar, por detrás das determinações legais, quem efetivamente suporta o encargo. Sob a perspectiva do intérprete formalista, a incidência econômica é matéria alheia à sua

<sup>297</sup> No original: “*In the process of taxing we must distinguish three conceptions. First, a tax is imposed on some person; secondly, it may be transferred by him to a second person; thirdly, it may be ultimately borne by this second person, or transferred to others by whom it is in last instance assumed. The person who pays the tax in first instance may thus not be the one who bears its burden in last instance. This process of the transfer of the tax is known as the shifting of the tax, while the final burden on the ultimate tax-payer is called the incidence of the tax.*”

<sup>298</sup> Como ressalta André Mendes Moreira (2009, p. 06), o conceito tem sido empregado em decisões das Cortes Superiores “No âmbito do Supremo Tribunal Federal, vale citar a paradigmática decisão nos Embargos no Recurso Extraordinário nº 47.624/ES, na qual o então Ministro ALIOMAR BALEEIRO – apesar de ter sido voto vencido – averbou que “o mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado” (STF, Segunda Turma, RE nº 47.624/ES, Relator Min. VICTOR NUNES, DJ 28.09.1961, p. 2.062). Já no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o acórdão nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 168.469/SP, onde a Corte assentou que tributo indireto é aquele cuja lei estabelece a transferência do ônus financeiro ao contribuinte de fato, consiste no primeiro e, até hoje, principal precedente sobre o tema naquele Sodalício (STJ, Primeira Seção, EREsp nº 168.469/SP, Relator Min. JOSÉ DELGADO, DJ 17.12.1999, p. 314).”

<sup>299</sup> Em sentido contrário, veja-se Alexandre Hayashi (2006).

investigação, porque estranha à descrição analítica da norma positivada. Ora, a transição de um modelo de investigação do Direito Tributário baseada no formalismo para um modelo crítico depende de uma ruptura com o paradigma de um Direito Tributário falsamente descritivo<sup>300</sup>.

A bipartição do contribuinte nos tributos indiretos terá especial relevância em relação às ações de repetição de indébito<sup>301</sup>. Como se sabe, a ação condenatória<sup>302</sup> de repetição de indébito, é “[...] ação antiexacional imprópria de rito ordinário [...] proposta pelo contribuinte em face de ente tributante que tenha recebido tributos tidos como indevidos, com o escopo da obtenção de sentença de conteúdo condenatório que determine ao órgão exator a devolução dos ingressos indevidos” (MARINS, 2014, p. 524). Em relação aos tributos diretos, como a pessoa que recolhe o tributo é a mesma que sofre o encargo tributário, não há maiores controvérsias acerca da legitimidade ativa *ad causam*, sendo esta mesma pessoa a legitimada a propor eventual ação contra o ente tributante. É diante dos tributos indiretos que surge a questão de saber a quem estará aberta a possibilidade de ocupar o polo ativo de tais demandas: *será processualmente legitimado aquele que sofreu economicamente os efeitos da tributação ou aquele que a lei ordenou que cumprisse com a obrigação tributária em sentido estrito? Aquele que integra a relação fático-econômica ou aquele que integra a relação jurídico-formal?*

Para autores do porte de Carvalho (2013, p. 663), é claríssimo que apenas o contribuinte tributário, isto é, o contribuinte de direito, está legitimado a propor a restituição de tributo indireto pago a maior ou indevidamente:

Advirta-se que o terceiro que suporta com [sic] o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídico tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual.

---

<sup>300</sup> “O fato de se encobrirem o que na realidade são propostas de natureza normativa, como se decorressem de uma mera descrição de certo material dado, faz com que o produto obtido seja imperfeito como descrição do sistema e como reconstrução deste.” (NINO, 2015, p. 400)

<sup>301</sup> “O alheamento do contribuinte de fato da relação jurídico-tributária fez surgir grande controvérsia jurisprudencial e doutrinária quanto à sua legitimidade para ingressar em juízo contra a exigência de tributo suportado pelo contribuinte de jure. Hodiernamente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui entendimento assentado de que, provado cabalmente o repasse do ônus tributário para o contribuinte de fato, este pode ingressar autonomamente em juízo para pedir a restituição do indébito fiscal, desde que não tenha, a seu turno, repassado dito ônus a terceiros.” (MOREIRA, 2009, p. 11)

<sup>302</sup> “O processo condenatório tende a uma sentença de condenação do réu. Acolhendo a pretensão do autor, a decisão afirma a existência do direito e sua violação, aplicando a sanção correspondente à inobservância da norma reguladora do conflito de interesses. Essa *sanção*, que não se confunde com a sanção de direito material (medida de agravamento da situação do obrigado inadimplente), consiste em possibilitar o acesso à via processual da execução forçada: proferida a sentença condenatória, passa a ser admissível o processo de execução, que antes não o era (*non est inchoandum ab executione*).” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 1994, p. 303, grifos no original)

Tal entendimento, compartilhado por Baleeiro (2013, p. 1294), culminou na publicação em 1964 — sob a vigência da Constituição de 1946 — da aberrante Súmula nº 71 do Supremo Tribunal Federal<sup>303</sup>: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. (BRASIL, 1963). Posteriormente tal súmula deu lugar à Súmula nº 546<sup>304</sup> (BRASIL, 1969) que restringiu a legitimidade ativa *ad causam* ao contribuinte de direito que prove não haver transferido economicamente o ônus do tributo para o contribuinte de fato<sup>305</sup>. Como nota Misabel Derzi (2013, p. 1302-1303), sintetizando a interpretação histórica do artigo 166 do Código Tributário Nacional, os tribunais superiores “[...] costumam negar a legitimidade ativa ao contribuinte de fato para pleitear a restituição. [...] No entanto, tem-se admitido a legitimidade do contribuinte de fato para afastar a exigência da exação”. Veja-se, a esse propósito, que a jurisprudência destes tribunais é bastante vacilante. A título de exemplo, confirmam-se os Recursos Especiais nº 983.814/MG (BRASIL, 2007) e 903.394/AL (BRASIL, 2010) que negam ao contribuinte de fato a legitimidade ora discutida. No mesmo sentido, os Recursos Extraordinários nº 114.977/SP (BRASIL, 1990); e RE 113.149/SP (BRASIL, 1992).

Tais julgados fundamentam-se no que dispõe o artigo 166 do Código Tributário Nacional:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (BRASIL, 1966)

Como destaca Gilberto de Ulhôa Canto (1983, p. 02-05), a redação deste dispositivo foi fruto de uma solução compromissória entre a Comissão Especial do Código Tributário Nacional, incumbida de realizar o anteprojeto da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o Supremo Tribunal Federal, cujo entendimento já tinha se firmado e se consolidado na Súmula nº 71 anteriormente vista. Veja-se, a título de curiosidade, que o *Code général des impôts* francês, possui redação semelhante:

Artigo 1965 FA

<sup>303</sup> Para uma investigação aprofundada dos precedentes que culminaram na mencionada súmula, veja-se o trabalho de André Mendes Moreira (2009, p. 30)

<sup>304</sup> Acerca dos precedentes que originaram Súmula-STF nº 546, veja-se (MOREIRA, 2009, p. 32).

<sup>305</sup> “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.” (BRASIL, 1969)

Quando uma pessoa indevidamente tenha quitado tributos indiretos regulados por este código, ela pode obter o seu reembolso, a menos que os tributos não tenham repercutido sobre o comprador<sup>306</sup>. (FRANÇA, 1950, tradução nossa)

Para discernir entre os efeitos jurídicos e os efeitos econômicos da tributação, reiterando uma leitura excessivamente focada na relação jurídico-tributária, a literatura é praticamente uníssona ao afirmar que ao Direito Tributário interessa apenas o sujeito passivo *de jure*. Nesse ínterim, afirma-se que a distinção entre contribuinte de direito e de fato é matéria de ordem econômica e que, por esse motivo, sua relevância escapa ao intérprete do direito tributário<sup>307</sup>. Não obstante, ao ignorar o contribuinte de fato a doutrina fecha os olhos para os despossuídos que correspondem, em certa medida, aos “contribuintes pobres” (ALVES, 2013). Em última instância e faticamente, são eles os únicos efetivamente onerados pelo eventual recolhimento indevido de tributo sobre o consumo. Essa situação culmina no paradoxo jurisprudencial segundo o qual o contribuinte de fato não possui legitimidade ativa para pleitear a restituição de eventual indébito, a não ser que atenda ao requisito do artigo 166 do Código Tributário Nacional, e demonstre ter assumido o ônus do tributo, o que configura verdadeira *probatio diabolica*<sup>308</sup>.

No acórdão do Recurso Especial nº 1.299.303/SC, qualificado como repetitivo, nos termos do 1.036 do Código de Processo Civil<sup>309</sup>, restou assentada a possibilidade de o contribuinte de fato (consumidor) pleitear, por meio de ação declaratória cumulada com repetição de indébito, o afastamento, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, da incidência do ICMS sobre demanda contratada e não utilizada. Todavia, em seu relatório, o Ministro Cesar Asfor Rocha argumenta que o equilíbrio de interesses atípico que se estabelece entre a concessionária de energia elétrica e o Fisco, justificaria o reconhecimento da legitimidade

---

<sup>306</sup> No original: “Article 1965 FA. Lorsqu'une personne a indûment acquitté des droits indirects régis par le présent code, elle peut en obtenir le remboursement, à moins que les droits n'aient été répercutés sur l'acheteur.”

<sup>307</sup> Não parece ser, todavia, este o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal: “Com a evolução jurisprudencial, a expressão “tributação indireta” passou a designar as exações que, por sua natureza, comportassem a transferência do respectivo encargo financeiro, sendo abandonadas as digressões sobre a invalidade do critério diretos/indiretos.” (MOREIRA, 2009, p. 37)

<sup>308</sup> “Destarte, em caso concreto, o contribuinte *de jure* provará por seus livros e arquivos etc. que não agregou o tributo ao preço, ou, se o agregou, está autorizado a receber a restituição pelo contribuinte *de facto*. Ou demonstrará a impossibilidade prática da transferência nas circunstâncias especiais do caso concreto.” (BALEEIRO, 2013, p. 1295, grifos no original)

<sup>309</sup> “Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.” (BRASIL, 2015).

processual do contribuinte de fato nestes casos, o que não ocorreria normalmente na dinâmica dos impostos indiretos cujos contribuintes de direito estariam sujeitos à concorrência:

Se o fabricante simplesmente repassar ao preço do seu produto de venda o valor do ICMS cobrado indevidamente, as suas vendas poderão cair. Em virtude da concorrência no setor privado — o que dificilmente ocorre no fornecimento de energia elétrica —, o distribuidor (adquirente da bebida) poderá buscar outro fabricante, com produtos inferiores ou importados, com preços menores. Para compensar o ICMS pago a mais e a fim de não reduzir as vendas, terá o fabricante que reduzir custos e lucros, ao menos até que volte a dominar o mercado. Sem dúvida, portanto, nessa situação, há conflitos de interesses entre o credor do tributo e o fabricante, o que viabiliza o ingresso de ações na Justiça por parte deste. Quanto ao usuário de energia elétrica, ou paga a tarifa com o ICMS eventualmente ilegal ou ficará sem o serviço, o que implica em desligar lâmpadas, geladeiras, televisores, equipamentos indispensáveis à saúde de enfermos, equipamentos industriais, etc., ou lançar mão de outras fontes de energia, excessivamente caras e não produtivas. Reforço, aqui, a idéia de que, no campo do fornecimento de energia elétrica, inexistente ou praticamente inexistente concorrência capaz de impor à concessionária atitudes no sentido de defender o interesse do consumidor [...]. (BRASIL, 2012)

Em caso anterior bastante similar, porém envolvendo fabricantes e distribuidores de bebidas, o mesmo Tribunal consignou que não cabe a estes, na qualidade de contribuintes de fato, pleitear restituição do IPI indevidamente pago pelos fabricantes. No acórdão do Recurso Especial nº 903.394/AL, também qualificado como repetitivo, afirmou-se a impossibilidade do contribuinte de fato pleitear a restituição em qualquer hipótese:

Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito. [...] À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido [...]. (BRASIL, 2010b)

O Supremo Tribunal Federal, a seu turno, não divisando matéria constitucional na questão, tem remetido ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Vejam-se a este respeito os acórdãos dos Recursos Extraordinários de nº 753.681/RG/DF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à legitimidade ativa do consumidor final para ajuizar ação de repetição de indébito de ICMS sobre a energia elétrica, fundada na interpretação do art. 166 do CTN, é de natureza infraconstitucional. 2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de

repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna se dê de forma indireta ou reflexa (RE 584.608 RG, Min. Ellen Gracie, DJe de 13/03/2009). 3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC. (BRASIL, 2014)

Os impostos indiretos por presunção, ou seja, o IPI e o ICMS (DERZI, 2013, p. 1297), por força de disposição constitucional não podem onerar o agente econômico, vez que “[...] não apenas há uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas ainda um comando de autorização e até de determinação da transferência” (DERZI, 2013, p. 1298). Assim, a despeito do entendimento já assentado na jurisprudência tradicional, acredita-se que o eventual pagamento a maior destes tributos, cuja repercussão é presumida e comandada, poderia ter a sua repetição pleiteada pelos contribuintes de fato, desde que estes demonstrem sua relação com o contribuinte de direito. Isso porque, na maior parte dos casos, não é possível estabelecer uma correlação direta entre a repercussão do indébito e o comportamento do consumidor. Podem existir casos em que ao contribuinte de direito não interesse a repetição do indébito, justamente porque repercutiu o valor do tributo nos preços, ainda assim, o simples fato de valor pago indevidamente ter saído dos bolsos do contribuinte de fato e entrado no erário, deveria legitimá-lo a ajuizar a competente ação de restituição<sup>310</sup>.

É bastante significativo ressaltar aqui que a jurisprudência prefere legitimar o locupletamento a garantir ao contribuinte de fato o direito fundamental de acesso à justiça disposto no art. 5º, XXXV, e à propriedade<sup>311</sup> contido no art. 5º, *caput*, ambos da Constituição da República<sup>312</sup>. Do ponto de vista ético, tal postura não se sustenta, como conclui Baleeiro (2013, p. 1296)

[...] não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do Direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da ideia-força da Justiça.

<sup>310</sup> Para um posicionamento contrário, veja-se (BATISTA JÚNIOR; SANTOS, 2013).

<sup>311</sup> “O fundamento constitucional do direito à restituição do tributo indevidamente pago radica no direito de propriedade insculpido no art. 5º, XXII da CR/881019. Essa garantia fundamental veda a apropriação ou confisco de bens econômicos dos contribuintes sem causa jurídica.” (MOREIRA, 2009, p. 435)

<sup>312</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988)

Conforme se verá adiante o tratamento reservado pela doutrina e pela jurisprudência ao contribuinte de fato se estende ao âmbito legislativo, particularmente aos Códigos de Defesa do Contribuinte.

#### **4.2.2 A experiência dos Códigos de Defesa do Contribuinte**

As ações voltadas para esclarecimento<sup>313</sup> e proteção do contribuinte são sempre bem-vindas, dada a posição de fragilidade que este normalmente ocupa em relação ao Estado. É nesse sentido que a iniciativa de alguns entes federados na promulgação de Códigos de Defesa do Contribuinte representa um passo no sentido de “[...] proteger a confiança e a segurança jurídica, [...] [e] propiciar ambiente estável ao desenvolvimento econômico e social” (DERZI, 2014c, p. 252). A despeito da louvável intenção que certamente impulsionou a sua promulgação, tais normas têm vindo a lume maculadas por um déficit de igualdade, uma vez que se fundamentam na premissa de que apenas os contribuintes de *direito* devem ser objeto de proteção e resguardo.

Tal deficiência não deve, todavia, provocar espanto. Os mencionados códigos são produto daquele processo legislativo insípido que, conforme visto acima, é característico do enfraquecimento da representatividade política contemporânea (NEGRI, 2005, p. 33), no qual impera uma tentativa de mascarar a conflitividade dos procedimentos democráticos que são agonísticos (MOUFFE, 2015, p. 30). Segundo a lógica que inspira o formalismo econômico, mediante o qual as formações econômicas são brutalmente extirpadas das estruturas históricas e sociais (BUTLER; ATHANASIOU, p. 40), presente na mentalidade neoliberal, a própria discussão legislativa mostra-se despicienda, o que acarreta o empobrecimento da legislação e a substituição dos debates pela apresentação de projetos previamente elaborados por especialistas no conforto aristocrático de seus escritórios.

No que diz respeito aos Códigos de Defesa do Contribuinte não é difícil observar que esta dinâmica de colonização do campo político pela técnica esteve em movimento, uma vez que as normas promulgadas por distintos entes federativos possuem conteúdo idêntico, pré-modelado, possivelmente, a partir do esforço de um único consultor jurídico. Trata-se de um excelente exemplo de conjugação entre o poder oligárquico daqueles que podem se dar ao luxo de contratar consultores tributários e encomendar projetos de lei que, por força do *lobby*, serão fatalmente

---

<sup>313</sup> A propósito de iniciativas de esclarecimento do contribuinte, veja-se o excelente guia canadense de direitos do contribuinte (CANADÁ, 2016).

aprovados e o poder estatal. O objetivo desta união, como não poderia deixar de ser, é fazer minguar a política e “[...] apagar o intolerável e indispensável fundamento do político no ‘governo de qualquer um’ [...]” (RANCIÈRE, 2014, p. 120) que caracteriza a democracia.

Veja-se, que tanto a Lei Estadual de Minas Gerais nº 13.515, de 07 de abril de 2000, quanto a Lei Complementar Estadual de São Paulo nº 939, de 03 de abril de 2003, Códigos de Defesa do Contribuinte promulgados por estes Estados, positivam um conceito de contribuinte que não comporta o contribuinte de fato:

Art. 3º Para efeito do disposto neste Código, *contribuinte é a pessoa física ou jurídica que a lei obriga ao cumprimento de obrigação tributária* e que, independentemente de estar inscrita como tal, pratique ações que se enquadrem como fato gerador de tributos de competência do Estado. (MINAS GERAIS, 2000)

Artigo 3º - Para efeito do disposto neste Código, *contribuinte é a pessoa natural ou jurídica a quem a lei determine o cumprimento de obrigação tributária.*  
Parágrafo único - Aplicam-se também, no que couber, as disposições deste Código a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos. (SÃO PAULO, 2003)

No mesmo sentido, o Projeto de Lei nº 2.557/2011 que pretende instituir o Código de Defesa do Contribuinte em âmbito federal:

Art. 3º Para efeito do disposto neste Código, *contribuinte é a pessoa natural ou jurídica a quem a lei determine o cumprimento de obrigação tributária.*  
Parágrafo único. Aplicam-se, no que couber, as disposições deste Código a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos. (BRASIL, 2016b)

Ao conceituar contribuinte como a pessoa a que a lei ordena o cumprimento da obrigação tributária, tais dispositivos incorrem em duplo equívoco. O primeiro é a positivação de conceitos doutrinários, pois, como se sabe, a formulação de definições deve ser deixada ao intérprete. O segundo equívoco é a redução do contribuinte ao contribuinte de direito e a consequente incompatibilidade com o sujeito constitucional tributário que não comporta tal redução. De fato, estes diplomas normativos não fazem outra coisa senão reproduzir o conceito de contribuinte previsto no Código Tributário Nacional. Todavia tal conceito está em descompasso com aquele de sujeito tributário de matriz constitucional, uma vez que esta última manifesta significativa preocupação com contribuinte de fato, a exemplo do que dispõe o artigo 150, § 5º:



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

[...]

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. (BRASIL, 1988)

*É preciso, portanto, transcender o conceito infraconstitucional de contribuinte para divisar na Constituição o seu significado pleno, o qual compreende tanto o contribuinte de direito quanto o contribuinte de fato, este último verdadeiramente hipossuficiente diante da legislação tributária. A invisibilização do contribuinte de fato é sintoma da redução dos fenômenos tributários à relação contribuinte-Erário, típica da abordagem formalista. Tal redução não se justifica no panorama constitucional em vigor. É preciso notar que historicamente a literatura tributária fixou seu campo de visão na relação jurídico-tributária que se estabelece, evidentemente, entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação *ex lege*. Todavia, tal reducionismo não se justifica no panorama do Estado Redistribuidor para o qual é igualmente relevante a relação que se estabelece *entre contribuintes*:*

Na reconstrução do fenômeno tributário, a relação entre contribuinte e Fisco é central e não pode ser subvalorizada, tal como ensina a história do direito constitucional e do seu desenvolvimento, por vezes sangrento e dramático. Mas em tal reconstrução constitui um grave erro menoscabar a relação entre contribuintes, que não é de dar e receber e resolve-se na pretensão de cada contribuinte [...] [de] não suportar um concurso às despesas públicas superior à própria aptidão contributiva. (FALSITTA, 2011, p. 806)

Como ilustra Giuseppe Mantellini (apud FALSITTA, 2011, p. 806), a complexa relação entre contribuintes é da ordem da luta. O que leva à conclusão de que em um Estado regressivo como o brasileiro, o conflito entre contribuintes seria ainda mais acentuado:

E, portanto, esteja em discussão a lei do imposto feita ou a fazer, a sua compreensão, o mais, o menos, o quando ou o modo, a luta inflama-se entre contribuinte e contribuinte, a querela concerne-lhes exclusivamente. O desagravo e a desoneração de um se transformam no agravo ou na sujeição do outro contribuinte; o mínimo que se subtraía de um imposto não pode ser perdido pelo erário; e, de modo que ao Estado remanesça, ou não reduza, a despesa a ser provida, o erário, ante a perda sofrida relativamente a um imposto, deverá terminar valendo-se de outro, ou haverá de chamar um contribuinte para preencher o vazio deixado pelo outro contribuinte.

Naturalmente, a luta entre contribuintes não é outra senão a luta de classes. Infelizmente, no caso brasileiro, a invisibilização levada a cabo pela técnica encontra guarida naquele fenômeno mais geral de invisibilização das classes sociais, há muito diagnosticado por

Jessé Souza (2006). Há no Brasil uma clivagem entre a cidadania e uma subcidadania decorrente da naturalização da desigualdade social (SOUZA, 2011). Nesse contexto, os despossuídos não são considerados pelo Direito Tributário, não simplesmente porque sejam pobres, como parece supor atualmente a literatura mais progressista, mas porque são verdadeiros “subcidadãos” (SOUZA, 2011, p. 23). Ademais, não se pode desconsiderar, como visto anteriormente, a homogeneidade dentro do campo acadêmico do Direito Tributário, cujo círculo é normalmente composto por pessoas das classes média e alta, o que as torna especialmente predispostas ao alheamento em relação às dificuldades enfrentadas pelos desprivilegiados. Conquanto não se possa aqui mensurar a influência da ideologia de classe sobre a produção científica no Direito Tributário brasileiro, não se pode ignorar, como argumenta Bourdieu (1989, p. 11) que os especialistas são elementos importantes na dinâmica da dominação, pois por meio deles a luta pela “[...] definição do mundo social [...]” se exerce “[...] por procuração [...]”.

Como explica Jessé Souza (2011, p. 123), a noção de classe social, capaz de comportar uma explicação satisfatória da iniquidade brasileira, abarca aspectos econômicos e socioculturais. O equívoco de parte da doutrina tributária, mesmo daquela sua porção mais progressista, consiste em julgar que a repartição das classes sociais é tão singela quanto a distinção entre níveis de renda. Ao pressupor uma equivalência entre “classe social” e “classe econômica”, ignora-se os “[...] fatores ‘extra-econômicos’, existenciais, morais e políticos, subliminares e subconscientes que constroem e permitem um padrão de desigualdade [...]” (SOUZA, 2011, p. 74).

Ao teorizar a desigualdade, a Teoria Crítica do Direito Tributário não pode evitar o debate sobre as classes sociais. *O Direito Tributário Crítico não é apenas aquele que reconhece a realidade da desigualdade econômica* — porque isso também o faz a doutrina tradicional, se bem que pressupondo a naturalidade dessa desigualdade — *mas sim aquele que traz para a discussão as questões urgentes da classe, da raça e do gênero*. Uma literatura tributária é tanto mais crítica quanto menos tenha receio de enfrentar a questão da dominação social, por meio da construção de ferramentas teóricas voltadas para a destruição da realidade iníqua. Isso porque, “[...] para que haja eficácia legal da regra de igualdade é necessário que a percepção da igualdade na dimensão da vida cotidiana esteja definitivamente internalizada” (SOUZA, 2006, p. 166).

Nesse sentido, dado o enviesamento dos Códigos de Defesa do Contribuinte, não seria despropositado perguntar: *na luta entre contribuintes quem defende o contribuinte de fato? De que instrumentos dispõe o contribuinte pobre para assegurar que será alcançada a igualdade tributária*

*a despeito das invectivas de contribuintes de outras classes?* Adotando-se a instigante imagem dos vasos comunicantes, segundo a qual a ausência de contribuição de alguns membros obriga a um aumento na contribuição de outros, que fundamenta o princípio da universalidade da tributação, tais questões tornam-se centrais sob a perspectiva crítica.

Observa-se, assim, que a exclusão dos despossuídos do campo de reflexão da literatura tributária tradicional relaciona-se à dominação simbólica. Os contribuintes despossuídos, ao contrário daqueles que pertencem às classes dominantes, não dispõem dos instrumentos necessários para influenciar a elaboração legislativa. Essa deficiência na representatividade contribui para enviesar a legislação contra os expropriados e faz do Sistema Tributário Nacional, a despeito da Constituição de 1988, um sistema autocrático.

A mesma lógica que comanda a redução do Estado e a eleição de “[...] esquemas de tributação ‘correspetiva’ [...]”<sup>314</sup> (GALLO, 2007, p. 14, tradução nossa) implica a exclusão do contribuinte de fato, que se torna expropriado inclusive do reconhecimento legal de sua posição social. Contrariamente ao que os Códigos de Defesa parecem sugerir, o contribuinte de fato é figura central no Sistema Tributário Nacional, o qual, como visto, está assentado em tributos indiretos. Verifica-se aqui a manifestação concreta no âmbito legislativo da suposição errônea, porém incorporada ao “habitus primário”, para utilizar a terminologia cara à Jessé Souza (2006, p. 166), segundo a qual há toda uma categoria de subcidadãos, habitualmente identificados com os pobres, que “não pagam” tributos e conseqüentemente, constituem um fardo para as finanças públicas.

Em todo caso, à Constituição não escapa o fato de que a relação intersubjetiva ao nível dos contribuintes é conflitiva. De fato, ao estabelecer as limitações ao poder de tributar, o constituinte revelou notável preocupação com aquilo que Falsitta (2011, p. 808) denomina de “conflito externo”, isto é o conflito entre os entes tributantes e os contribuintes. Não obstante igualmente existente é a preocupação com o conflito interno, aquele que se dá entre contribuintes, preocupação que se revela nas disposições constitucionais que buscam equilibrar o conflito entre Capital e Trabalho. Naturalmente, conceber o caráter agonístico da relação entre contribuintes obriga a se retrabalhar os conceitos de solidariedade e responsabilidade no âmbito do Direito Tributário. Ambos estão no fundamento do Sistema Tributário projetado pela Constituição e devem receber a atenção condizente com sua estatura por parte da literatura especializada.

---

<sup>314</sup> No original: “[...] *schemi di tassazione ‘corrispetiva’* [...]”

### 4.2.3 O cálculo do ICMS “por dentro”

Como visto anteriormente, a base de cálculo é elemento da regra-matriz dos tributos e possui importantes funções interpretativas: dimensionar a capacidade contributiva; determinar o montante do crédito tributário; e identificar a verdadeira natureza do tributo<sup>315</sup>. A função precípua da base de cálculo reside em dimensionar o critério material estabelecido na Constituição, isto é, fixar a intensidade da exação. A literatura denomina esta aplicação de *função quantitativa*, a qual se revela quando a alíquota é projetada sobre a base de cálculo. Ora, se o tributo é um dever pecuniário, a determinação do exato montante a ser recolhido ao Erário constitui etapa fundamental na dinâmica da tributação.

A base de cálculo também funciona como sinalizador da espécie tributária que se coloca diante do intérprete. Nesse sentido, se diz que a base de cálculo deve remeter inequivocamente ao critério material do tributo<sup>316</sup> (CARVALHO, 2013, p. 626). Considerando-se que a eleição dos critérios materiais não é completamente discricionária, sujeitando-se as constringências constitucionais, deve-se concluir que, também, na formulação da base de cálculo o legislador se encontra limitado, uma vez que a base eleita deverá mensurar efetivamente o critério material (BARRETO, 1986, p. 39). Dito de outro modo, a coerência entre a base de cálculo e o antecedente da norma é requisito imprescindível de constitucionalidade (COELHO, 1982, p. 247-284; CARRAZZA, 2012, p. 353). De outro lado, e verifica que, por meio da alteração da manipulação da base de cálculo pode-se desnaturar a espécie prevista na Constituição<sup>317</sup>.

<sup>315</sup> “Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmo quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, [de] ser obscura a formulação legal.” (CARVALHO, 2013, p. 626-627)

<sup>316</sup> É por esse motivo que Becker afirma ser a base de cálculo o único critério jurídico confiável para determinação da espécie tributária. (BECKER, 2010, p. 396-397)

<sup>317</sup> A Constituição ordena que a base de cálculo dos impostos seja prevista em lei complementar: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.” (BRASIL, 1988)

Considerando, igualmente, a relevância das receitas derivadas para o alcance dos objetivos estatais, a Constituição estabelece, ainda, que a redução de base de cálculo de impostos, taxas e contribuições se dê por meio de lei: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.” (BRASIL, 1988)

Também como visto acima, a manifestação objetiva da capacidade econômica exige que a positivação da hipótese de incidência dos tributos remeta aos arquétipos fixados na Constituição. Nesta acepção capacidade econômica e base de cálculo relacionam-se intimamente, pois, quando de sua eleição, deve o legislador considerar os elementos que permitam promover a exata mensuração da forma econômica que se pretende capturar naquele específico caso. Daí se afirmar também que a base de cálculo concretiza a capacidade econômica (DERZI, 2013, p. 40).

Especificamente no caso do ICMS, verifica-se que sua base de cálculo deve relacionar-se aos critérios materiais previstos na Constituição, isto é, devem consistir em uma dimensão da operação mercantil, da prestação de serviços de transporte intermunicipal ou da prestação de serviços de comunicação. Nesse sentido, “[...] a *base de cálculo possível* do ICMS, nas operações mercantis, é o ‘valor de que decorrer a saída das mercadorias’ e, nas prestações de serviço de transporte intermunicipal ou de comunicação, o ‘preço do serviço prestado’ [...]” (CARRAZZA, 2012, p. 354). Não obstante a força dos argumentos a seguir apresentados, a Lei Complementar nº 87/96 prescreve que o ICMS seja calculado “por dentro”, em prejuízo da conformação constitucional do tributo. O cálculo “por dentro” é técnica por meio da qual o montante de imposto devido integra a própria base de cálculo. O fenômeno enseja a cobrança de imposto sobre imposto, provocando cumulatividade tributária (cf. MOREIRA, 2009) e implicando na ocorrência de alíquota real superior à nominal. Para o comprovar, basta simular a incidência calculada pela sistemática normal e compará-la com a incidência calculada “por dentro”:

#### CÁLCULO NORMAL

Supondo-se uma *base de cálculo* equivalente a 100 unidades monetárias e uma *alíquota nominal* de 18%.

$$ICMS_{devido} = bc \times \frac{18}{100} \Rightarrow 100 \times \frac{18}{100} = \mathbf{18}$$

#### CÁLCULO “POR DENTRO”

Supondo-se uma *base de cálculo* equivalente a 100 unidades monetárias e uma *alíquota nominal* de 18%.

$$ICMS_{devido} = (bc \times 18) \div (bc - 18) \Rightarrow (100 \times 18) \div (100 - 18) = \mathbf{21,95}$$

No primeiro caso, tem-se uma alíquota real equivalente à alíquota nominal, isto é, 18%. Já no segundo exemplo, desponta o aumento indevido do tributo, uma vez que à alíquota nominal de 18% corresponde uma alíquota efetiva de 21,95%. Misabel Derzi (2013, p. 590-591) enumera os inconvenientes desta sistemática: (i) destoa da regra matriz do tributo; (ii) ofende o princípio da não cumulatividade; (iii) não observa o princípio da capacidade contributiva; (iv) desrespeita os limites máximos das alíquotas fixados nas Resoluções do Senado; e (v) prejudica a transparência que deve orientar a relação Estado-contribuinte. Ainda assim, o Supremo Tribunal Federal legitimou o procedimento — que foi objeto, também, da Emenda Constitucional nº 33/01 — no Recurso Extraordinário nº 212.209/RS, mantendo seu posicionamento até os dias atuais:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO. (BRASIL, 2003)

Os malefícios desta cobrança em cascata dissimulada são tanto maiores quanto mais se observa que o tributo em questão é indireto, onerando o consumidor final da mercadoria (contribuinte de fato). Além de levar a um enriquecimento sem causa da Fazenda Pública (CARRAZZA, 2012, p. 367), tal sistemática de cálculo prejudica com mais intensidade os despossuídos que, como visto, tem parcela expressiva de sua renda comprometida com o pagamento de tributos sobre o consumo. Aqui se observa o movimento complementar à invisibilização dos despossuídos, movimento que se dá, também, em seu prejuízo, pois o mesmo Direito Tributário que não enxerga o outro em situação de marginalização torna-se opaco para que este não o enxergue.

Trata-se de mais um dos efeitos perversos de um Sistema Tributário autocrático. Já se viu anteriormente que o artigo 150, § 5º, da Constituição da República representa um preceito de transparência direcionado a todos os entes federados<sup>318</sup>. A razão de ser de tal preceito — que é frontalmente contrariado pela manutenção<sup>319</sup> de expedientes abracadabrescos de cálculo dos tributos — é bastante singela: um dos requisitos mais basilares de um Sistema Tributário

<sup>318</sup> “A prática adotada pelos Estados Federados, no entanto, não condiz com a transparência exigida pela Constituição em face do consumidor, camufla o valor efetivo da alíquota que, a rigor, é maior do que a nominal, além de deseducar o cidadão, real pagador do tributo.” (DERZI, 2013, p. 589)

<sup>319</sup> O cálculo “por dentro” é técnica que antecede a Constituição de 1988, o que não quer dizer que tenha sido por esta recepcionado.

democrático é a sua clareza. As normas tributárias, sobretudo aquelas que estabelecem obrigações pecuniárias, devem ser facilmente inteligíveis pelo cidadão comum,

afinal de contas, a melhor garantia de uma correta aplicação das normas é evitar a complexidade e opacidade desnecessárias. Quando o cidadão não necessita de outro advogado senão de si mesmo, estamos seguros de evitar a “corrupção administrativa, a perseguição de indivíduos e outros subprodutos indesejáveis da operação da máquina legal”. (MENÉNDEZ, 2001, p. 148)

## 5 SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE NA CONSTRUÇÃO DE UM CONCEITO CRÍTICO DE SUJEITO TRIBUTÁRIO

*“O sujeito” é uma questão crucial para a política [...] pois os sujeitos jurídicos são invariavelmente produzidos por via de práticas de exclusão que não “aparecem”, uma vez estabelecida a estrutura jurídica da política. [...] O poder jurídico “produz” inevitavelmente o que alega meramente representar; consequentemente, a política tem de se preocupar com essa função dual do poder: jurídica e produtiva. Com efeito, a lei produz e depois oculta a noção de “sujeito perante a lei”, de modo a invocar essa formação discursiva como premissa básica natural que legitima, subsequentemente, a própria hegemonia reguladora da lei. (BUTLER, 2012, p. 19)*

*Não acredito nem um pouco que pessoas possam ser garantias contra leis; acredito, muito antes, que leis devam ser garantias contra pessoas. (MARX, 2017, p. 101)*

Constatar a invisibilização dos despossuídos permite discernir a insuficiência do conceito de contribuinte adotado pela Teoria Tradicional do Direito Tributário. Uma vez identificada essa insuficiência, cumpre demonstrar, ainda que a título provisório e no modesto intuito de estimular investigações posteriores, de que forma o conceito de contribuinte poderia ser aperfeiçoado. Neste Direito Tributário do porvir, cujo conteúdo refletirá a perspectiva dos despossuídos, será dada especial ênfase ao princípio da solidariedade, tal como comanda a Constituição de 1988. Todavia, a construção de um outro *Sistema Tributário Nacional* demanda também uma mutação na forma como se compreende a responsabilidade hoje, o que aponta para o entrelaçamento inevitável entre ética e política<sup>320</sup>. Uma reflexão aproximativa sobre a solidariedade e a responsabilidade no Direito Tributário constitui as subseções finais desta dissertação.

### 5.1 Situar a solidariedade no centro do Sistema Tributário Nacional

“A infelicidade dos homens não deve nunca ser um resto mudo da política<sup>321</sup>” (FOUCAULT, 2001h, p. 1527, tradução nossa). A frase pronunciada em uma coletiva de imprensa durante a criação de um comitê contra a pirataria em 1984, revela a concepção foucaultiana da

<sup>320</sup> “It seems to me that, in the domain of dispossession, ethics and politics are not (or should not be) mutually exclusive. Ethical responsibility to others passes through critical engagement with the social norms and resources that render us, or do not render us, joyfully and/or painfully available to each other.” (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 108)

<sup>321</sup> No original: “*Le malheur des hommes ne doit jamais être un reste muet de la politique.*”



solidariedade. “Afim de contas, nós todos somos governados e, a esse título, solidários<sup>322</sup>” (FOUCAULT, 2001h, p. 1526, tradução nossa). A solidariedade, tal como a crítica, se coloca em face do governo para bloquear o seu excesso, contra “[...] todo abuso de poder, qualquer que seja o autor, quaisquer que sejam as vítimas<sup>323</sup>” (FOUCAULT, 2001h, p. 1526, tradução nossa). O seu nascedouro não decorre de qualquer norma positivada, mas sim da própria existência do governo — recorde-se que não há poder sem resistência — e é nessa condição que ser governado faz surgir “[...] o direito absoluto de se levantar e se dirigir àqueles que detêm o poder<sup>324</sup>” (FOUCAULT, 2001h, p. 1527, tradução nossa).

A Modernidade legou uma profunda descrença nas narrativas metafísicas, a ponto de se falar, com Max Weber, em um “desencantamento do mundo” (*Entzauberung der Welt*) (PIERUCCI, 2003) que viria substituir o pensamento mágico pelo ético. Não obstante o progresso que se experimentou desde a Revolução Industrial, o crescimento acelerado da capacidade de produção, o desenvolvimento sem precedentes da ciência e o encurtamento das distâncias, longe de contribuir para a construção de uma sociedade mais igualitária, favoreceu um estado de injustiça inaudito. A capacidade produtiva aumentada não acarretou a redistribuição, os desenvolvimentos mais espetaculares da ciência dificilmente se democratizam, e a globalização rompeu as fronteiras do capital apenas para erigir novas muralhas em torno do trabalho — apenas em 2016, 5.082 pessoas morreram tentando chegar à Europa para construir uma vida mais *vivível*. Somente em janeiro de 2017, outros 234 imigrantes foram sepultados nesta tumba imensa que se tornou o mar Mediterrâneo (INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR MIGRATION, 2017), almejando o mesmo objetivo. Por outro lado, da dissolução de todos os sólidos provocada pelo Pós-modernismo, não se seguiram os efeitos positivos da desconstrução crítica, mas sim a substituição dos dogmas pré-modernos por mal disfarçados dogmas contemporâneos, como o *self made man* ou, ainda, a inviolabilidade dos direitos de propriedade que, na liturgia neoliberal, constituem elementos intrínsecos à personalidade. Em alguns casos, como se afirmou anteriormente, disciplinas inteiras foram construídas com base em suposições abstratas, golpes de fé, que não se sustentam quando confrontadas com a realidade, como parece ser o caso da economia neoliberal, fundamentada em um modelo extremamente abstrato que é insensível à complexidade dos sujeitos reais<sup>325</sup>.

<sup>322</sup> “No original: “*Après tout, nous sommes tous des gouvernés et, à ce titre, solidaires.*”

<sup>323</sup> No original: “[...] *tout abus de pouvoir, quel qu’en soit l’auteur, quelles qu’en soient les victimes.*”

<sup>324</sup> No original: “[...] *le droit absolu à se lever et à s’adresser à ceux qui détiennent le pouvoir.*”

<sup>325</sup> Um exemplo pode ser visto no mito do autointeresse como fundamento cardinal da agência: “Self-interest is used with a broad spectrum of meanings: for example, improving or preserving income, wealth, power, rights, social

Para repensar a solidariedade como princípio constitucional, talvez seja necessário, então, buscar a fonte de sua eticidade fora dos locais em que tradicionalmente o intérprete busca a fonte de seu raciocínio ético, para retomá-la nas narrativas religiosas que possuem algumas das mais potentes interpretações a este respeito. Não se trata, nostalgicamente, de reencantar um mundo que certamente não precisa de mais dogmas, mas sim de recuperar a potência de um conceito, que é um modo de ação social essencial (SMITH; SORRELL, 2014) a seres que estão inarredavelmente vinculados uns aos outros desde a sua origem (BUTLER, 2015b). Conquanto Butler jamais tenha associado o seu pensamento à filosofia oriental, sendo bastante explícitas as suas vinculações teóricas ao pensamento de Hegel, Derrida, Foucault e à teoria feminista, as obras da autora utilizadas nesta dissertação, sobretudo no que diz respeito ao conceito de solidariedade e à interrelacionalidade, dialogam com a filosofia budista de uma forma que não se pode ignorar. De um modo mais geral pode-se afirmar que a despeito do budismo ter sua origem “[...] na Ásia pré-moderna, seu anti-essencialismo concebe o sujeito em sua relação com o mundo material de um modo que corresponde com a psicologia pós-moderna<sup>326</sup>”. (WARD, 2013, p. 147, tradução nossa) A investigação do conceito de solidariedade exposto por esta narrativa de mundo pode, assim, auxiliar o intérprete na reconstrução do princípio da solidariedade, ativando seu conteúdo ético e, ao mesmo tempo, escapando das limitações do pensamento ocidental.

Ao contrário do pensamento cristão, na filosofia de *Siddhārtha Gautama* não se encontra um elogio da pobreza como virtude. Antes pelo contrário, a pobreza é vista como fonte de *dukkha* (sofrimento), cujo combate é um dos objetivos do budismo. Associando a pobreza à deterioração social (LOY, 2003, p. 56), a filosofia budista abre uma interessante via para se refletir acerca da relação entre despossessão e solidariedade. Novamente, diferentemente da filosofia cristã que, com a notável exceção da Teologia da Libertação (cf. BOFF, 2008), relega o combate à pobreza ao plano da caridade, impondo limites ao que os agentes políticos devem fazer para combater a desigualdade — veja-se neste sentido as duríssimas palavras do Papa Leão XIII na

---

status, privileges, social security, self-esteem, personal identity, social identity, etc. Is there anything that is common to all these objectives? They may all be valued as desired resources. However, these objectives are multifaceted, and each facet may have various instrumentalities (e.g., self-esteem). Self-esteem can grow through achievements, social affiliations, by observing when assumptions about the nature of man are broadly believed in the population. Thus, when the contention that self-interest is the fundamental human motive (as known from the economic theory of behavior) is widely believed, this prevalence contributes to the affirmation of this theory: The theory gains influence on the thoughts and actions of people in everyday life, on their explanations of other people's behavior, on political rhetoric, and on programs. It is widely considered normal and right that people pursue their self-interest [...]: Social commitments without self-interest are often viewed as strange or even as deviant (e.g., the commitment of heterosexuals to protect the rights of homosexuals).” (MONTADA; MAES, 2016, p. 110-111)

<sup>326</sup> No original: “[...] in pre-modern Asia, its anti-essentialism conceives the subject in his or her relationship to the material world in a manner that corresponds with postmodern psychology.”

*Rerum Novarum* (LEÃO XIII, 2017) acerca do comunismo e a favor da propriedade privada<sup>327</sup> — o budismo, como se depreende da leitura da *Cakkavatti-Sīhanāda Sutta*, compreende um projeto social no qual os governantes tornam-se responsáveis pelo bem estar econômico de seu povo: “[...] àqueles que necessitarem, dê propriedade<sup>328</sup>” (WALSHE, 1995, p. 397, tradução nossa). Isso se dá com muita naturalidade, porque a filosofia budista refuta “[...] a suposição cartesiana acerca da interioridade essencial do self como separada [...] e a separação ontológica de si dos outros<sup>329</sup>” (WARD, 2013, p. 147, tradução nossa), o que obriga à reflexão acerca dos vínculos corporais no mundo, que é justamente aquilo que na filosofia ocidental denomina-se interrelacionalidade (BUTLER, 2015b), o que remete ao significado histórico da solidariedade ocidental.

Em sua acepção etimológica, como recorda Casalta Nabais (2005, p. 111), “solidarium” significa “sólido”, o que reenvia ao conceito de “política da aliança” de Butler — a relacionalidade implica uma ética cuja obrigação maior está na solidariedade, por meio da qual, o sujeito se torna responsável pelo e diante do outro, como as partículas em um sólido. A obscuridade do conceito, que tem desafiado a filosofia contemporânea, não impediu, entretanto, o constituinte de inserir a solidariedade no artigo 3º da Constituição de 1988, o que coincide, de certo modo, com aquele movimento comentado por François Dubet (2014) mediante o qual solidariedade e nacionalidade se associam<sup>330</sup>. É o arrojo da Constituição<sup>331</sup> que arrasta a solidariedade para os domínios áridos do Direito Tributário, tornando-a um objetivo fundamental da República e um problema ainda mais urgente para os intérpretes da Constituição do que para o filósofo, pois

---

<sup>327</sup> “Mas, além da injustiça do seu sistema, vêem-se bem todas as suas funestas consequências, a perturbação em todas as classes da sociedade, uma odiosa e insuportável servidão para todos os cidadãos, porta aberta a todas as invejas, a todos os descontentamentos, a todas as discórdias; o talento e a habilidade privados dos seus estímulos, e, como consequência necessária, as riquezas estancadas na sua fonte; enfim, em lugar dessa igualdade tão sonhada, a igualdade na nudez, na indigência e na miséria. Por tudo o que Nós acabamos de dizer, se compreende que a teoria socialista da propriedade colectiva deve absolutamente repudiar-se como prejudicial àqueles membros a que se quer socorrer, contrária aos direitos naturais dos indivíduos, como desnaturando as funções do Estado e perturbando a tranquilidade pública. Fique, pois, bem assente que o primeiro fundamento a estabelecer por todos aqueles que querem sinceramente o bem do povo é a inviolabilidade da propriedade particular.” (LEÃO XIII, 2017)

<sup>328</sup> No original: “[...] to those who are in need, give property.”

<sup>329</sup> No original: “[...] the Cartesian supposition about the essential interiority of the self as separate [...] and the attendant ontological separation of self from other.”

<sup>330</sup> “Les définitions symboliques et imaginaires de la solidarité créent des obligations de réciprocité et de partage nécessaires à la recherche de la justice et de l’égalité, tout en offrant des ressources subjectives aux individus<sup>10</sup>. C’est parce que le récit de la religion ou de la nation déclare que nous sommes « frères » que l’égalité sociale peut devenir un impératif. Les connivences implicites de l’appartenance à la communauté sont des ressources de la résilience contre les inégalités et le mépris les plus brutaux. L’histoire des mouvements sociaux le démontre sans cesse : les plus grandes mobilisations et les plus grandes luttes associent presque toujours la conscience de classe, ou la conscience de la domination, à la conscience nationale.” (DUBET, 2014, p. 72)

<sup>331</sup> Como aponta Marciano de Seabra Godoi (2005, p. 142), a inserção da solidariedade na Constituição da República de 1988 se inspira na Constituição portuguesa de 1967.

[...] estabelecer um objetivo significa que todos os instrumentos e categorias existentes devem — dentro da reserva do possível — ser utilizados na direção posta pelo seu artigo 3º. Não fosse assim, a menção constitucional seria totalmente desprovida de eficácia jurídica, tornando-se mera sugestão que a colocaria quase que fora da categoria “norma jurídica” (por definição, veiculação de um “dever-ser”). (GRECO, 2005, p. 175)

Assim, cumpre reiterar que a solidariedade, na forma assumida “[...] no ideal político das sociedades ocidentais contemporâneas” (GODOI, 2005, p. 143), em nada se aproxima da caridade. Veja-se que ao contrário da caridade, que nasce de uma relação desigual de poder, na qual impera a lógica da expiação presente no sacrifício (MAUSS, 2013), a solidariedade pressupõe a horizontalidade — “[...] nós somos todos governados [...]”<sup>332</sup> (FOUCAULT, 2001h, p. 1526, tradução nossa, grifamos). No Estado Fiscal, o dever de contribuir para as despesas públicas é um dever solidarístico (GODOI, 2005, p. 152), porque é um dever decorrente de uma relação *inter pares*. A solidariedade é, assim, o fundamento do dever de pagar tributos, sobremaneira os impostos, cuja hipótese de incidência é desvinculada de qualquer atuação estatal em favor do contribuinte.

O Sistema Tributário Nacional, tal como deve ser lido na Constituição, gravita em torno do princípio da solidariedade. A Constituição promulgada em 1988 projeta um estado redistribuidor, cuja concreção depende significativamente deste Sistema:

Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se reconhecer que a solidariedade se projeta também no campo fiscal. Assim, o pagamento de tributos é um dever fundamental, lastreado na feição fiscal assumida pelo Estado contemporâneo e no elenco de direitos fundamentais que pressupõem, para sua concretização, o necessário financiamento. (BRASIL, 2016c)

Nas palavras de José Afonso da Silva (1994, p. 202), o Sistema Tributário brasileiro foi projetado levando-se em consideração uma concepção material de igualdade, o que implica “[...] ter em vista que o sistema tributário é parte de um sistema econômico-social concreto, e qualquer teoria de uma tributação justa que não leve em conta a totalidade do sistema social, cai na abstração metafísica”. Dito de outro modo, quaisquer que sejam os méritos das teorias econômicas em voga, estas não poderão ser transpostas para o Direito brasileiro se não levarem a justiça distributiva a sério. Assim, pode-se afirmar, seguindo-se a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal, que “[...] a solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal [...]” (BRASIL, 2016c).

<sup>332</sup> No original: “[...] nous sommes tous des gouvernés [...]”

Na dicção do Supremo Tribunal Federal, o princípio da solidariedade mostra-se inicialmente em dois acórdãos, como destaca Ricardo Lobo Torres (2005, p. 203):

O primeiro foi proferido no julgado referente à contribuição social sobre o faturamento denominado Finsocial, validando-lhe as características de imposto com destinação especial, ancorado na capacidade contributiva, embora do ponto de vista de sua natureza jurídica a tenha considerado tributo da espécie contribuição. [...] O segundo acórdão versava sobre a contribuição previdenciária dos inativos do serviço público, e lhe validou igualmente a característica de imposto, porque fundada na solidariedade que informa a capacidade contributiva, distanciada da que fundamenta o custo/benefício.

Aquele Tribunal invoca a solidariedade, no mais das vezes, como o fundamento ético das contribuições sociais. É de se ressaltar, entretanto, as ocasiões em que o Tribunal apontou a solidariedade, mais amplamente, como o fundamento da tributação. É o caso do recente acórdão relativo à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2859 (BRASIL, 2016c):

[...] evidencia-se a natureza solidária do tributo, o qual é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. O dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social.

A dicção do Tribunal é especialmente relevante, por se aproximar da ideia de solidariedade que aqui se sustenta. Como ressalta o relatório do Ministro Dias Toffoli, atividades como a sonegação — que aqui se pode classificar como uma manifestação simultaneamente do conflito interno e externo na classificação de Falsitta — acabam por minar os princípios da capacidade econômica e da isonomia, ao implicar que alguns terão de pagar em excesso para compensar aquilo que por outros é desviado:

No estado fiscal, em que os cidadãos estão ligados por um liame de solidariedade, do qual decorre um dever de contribuir financeiramente para o funcionamento do Estado, o cidadão detém o direito de que todos os demais contribuintes paguem o tributo devido, de modo que haja uma distribuição justa dos encargos financeiros. A sonegação fiscal subverte essa lógica, visto que, embora a arrecadação possa ser menor que a esperada, as necessidades de caixa do governo jamais diminuem, o que redundará em aumento da carga tributária. (BRASIL, 2016c)

É ainda mais pertinente o *obiter dictum* ao afirmar que também na tributação se reflete aquele liame intersubjetivo que constitui a possibilidade da vida em comunidade. Conquanto o voto em questão atribua a existência deste liame ao contrato social, recorrendo a teorias incompatíveis com o marco teórico desta dissertação, não se pode deixar de ressaltar o seu

vanguardismo ao argumentar acerca da necessidade de se interpretar também o Direito Tributário considerando-se a *alteridade*:

A Constituição Federal colocou a solidariedade ao lado da igualdade e da justiça como objetivos fundamentais da República, insculpidos no art. 3, inciso I da CF/88. A noção de solidariedade social pode ser visualizada tanto como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, quanto como princípio positivado, que é o caso do Brasil. Trata-se, sobretudo, de uma obrigação moral e um dever jurídico que, em razão da correlação entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade. Por meio dele, a alteridade se insere de forma definitiva também no discurso jurídico. (BRASIL, 2016c)

É manifesto no julgado em questão, a transição para um novo paradigma, uma vez que se trata de colocar de lado o entendimento estranho, porém consolidado no Brasil, segundo o qual “[...] a transferência, à administração tributária, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes” (BRASIL, 2016c) sem prévia autorização judicial é ilícita. Doravante, não há mais que se falar no absurdo sigilo dos dados bancários de contribuintes perante os agentes fiscais, o que lhes impossibilitaria de fiscalizar o pagamento de tributos, uma das tarefas essenciais do Fisco. No intuito de viabilizar um efetivo combate à sonegação e conseqüentemente, propiciar, como ressalta o Ministro Lewandowski, “[...] a tão desejada igualdade material entre os integrantes de nossa sociedade” (BRASIL, 2016c), acredita-se que o Supremo Tribunal Federal concedeu, no presente caso, precedência a princípios materiais. Se este julgado representa uma mudança de orientação desejável rumo a um substancialismo tributário, ou se trata-se de um acórdão destoante na história do Supremo Tribunal, apenas o tempo o dirá.

A proximidade entre tributo e solidariedade se torna mais clara quando se verifica que “a ubiquidade da tributação torna-a o mais dominante exemplo de ligação entre o indivíduo e a comunidade política<sup>333</sup>” (MENÉNDEZ, 2001, p. 33, tradução nossa). Trata-se de instrumento indispensável para o alcance da justiça social — a construção de um Estado justo é outro objetivo fundamental da República contido no artigo 3º. Desse modo, em um Estado democrático, no sentido forte do termo (RANCIÈRE, 2014), a distribuição da riqueza não pode repousar unicamente nos mecanismos de mercado (GALLO, 2007, p. 11). Assim, se o princípio do benefício é uma tentativa de transpor a lógica sinalagmática das transações de mercado para o campo da tributação, evidencia-se a incompatibilidade desta teoria com a ideia mais básica de solidariedade e, por conseguinte, com o objetivo fundamental posto pelo Estado brasileiro.

---

<sup>333</sup> No original: “*The ubiquity of taxation renders it the most dominant example of linkage between the individual and the political community.*”

A justificativa ética dos tributos não deve ser buscada, então, nos benefícios que dela decorreriam para o sujeito, tampouco no fato de que os direitos têm um custo financeiro, mas sim no dever solidário mais geral de contribuir para a manutenção de uma comunidade — o que se aproxima do *Sittlichkeit* hegeliano (HEGEL, 1997, p. 141) — e no correspondente dever de contribuir para o alcance dos objetivos colocados por aquela comunidade (GALLO, 2007, p. 61) em seu projeto constitucional. No caso brasileiro, por força do artigo 3º, III, da Constituição de 1988, deve ser dada ênfase à erradicação da pobreza e à redução das desigualdades, o que coloca a questão da redistribuição no centro do Sistema Tributário Nacional.

Nos limites deste trabalho, cumpre agora discorrer acerca das consequências de se constatar que a solidariedade é o princípio motriz do Sistema Tributário Nacional. A principal consequência da refutação dos paradigmas individualistas é a identificação da “[...] garantia da propriedade não apenas como barreira à tributação, mas também como linha diretiva do poder de tributar” (ÁVILA, 2010, p. 573). Disto decorre a necessidade de se reformular o paradigma jurídico da responsabilidade social.

## 5.2 Rerler a responsabilidade sob a ótica da relacionalidade

Como se pode antecipar da seção relativa ao sujeito neoliberal, o *ethos* imposto pelo neoliberalismo possui profundas implicações na ideia de responsabilidade. É o que ressalta Jim McGuigan (2014, p. 233, tradução nossa), ao afirmar que a noção de responsabilidade incidente sobre o *self* neoliberal lança os indivíduos ao sabor do seu próprio destino:

Sem dúvida, o individualismo ainda importa, mas hoje ele é melhor compreendido não tanto como o ideal burguês da liberdade pessoal, mas como uma individualização compulsória. Como Ulrich Beck e Elisabeth Beck-Gernsheim (2001/2002) argumentaram, indivíduos são compelidos agora a fazer escolhas agonísticas em relação ao caminho a tomar em pontos nodais ao longo da trajetória de suas vidas — pode não haver orientação — e eles são demandados a assumir responsabilidade sozinhos pelas consequências das escolhas feitas ou, na verdade, pelas escolhas não feitas. [...] É como se a filosofia do existencialismo pós Segunda Guerra que floresceu na sociedade dos cafés parisienses tivesse alcançado difusão popular entre as massas. Agora que os antigos suportes e roteiros coletivos não mais se aplicam, todos estão abandonados ao seu destino como um filósofo francês angustiado<sup>334</sup>.

<sup>334</sup> No original: “To be sure, individualism does still matter but today this is better understood not so much as the bourgeois ideal of personal freedom but as compulsory individualisation instead. As Ulrich Beck and Elisabeth Beck-Gernsheim (2001/2002) have argued, individuals are compelled now to make agonistic choices on which way to go at nodal points along their life-course trajectory – there may be no guidance – and also they are required to take sole responsibility for the consequences of choices made or, indeed, not made. [...] It is as though the post-Second World War philosophy of existentialism that flourished in Parisian café society has lately achieved mass-popular diffusion. Now that the old collective supports and scripts no longer apply, everyone is abandoned to their fate like an angst-ridden French philosopher.”

O pensamento neoliberal, conforme visto anteriormente, promove uma ética da concorrência no seio da qual os indivíduos são interpelados na forma de empresários de si mesmos. Por esse motivo, o neoliberalismo exige que os sujeitos sejam não apenas produtivos, mas *superavitários*. As condições para o sucesso do indivíduo, em todo caso, não poderão advir de outra fonte senão do próprio indivíduo, sendo ele o único responsável pelo seu êxito ou fracasso<sup>335</sup>. Para compreender melhor como a moralidade neoliberal opera é interessante retomar a curiosa afirmação de Margareth Thatcher (1987, tradução nossa), em entrevista concedida em 1987:

Eu penso que nós passamos por um período no qual muitas crianças e pessoas teriam sido levadas a pensar que “Eu tenho um problema, é trabalho do governo lidar com isso!” ou “Eu tenho um problema, vou conseguir um subsídio para lidar com isto!” “Eu sou morador de rua, o governo deve me dar uma casa!” e assim eles lançam seus problemas na sociedade e quem é a sociedade? Não existe tal coisa!<sup>336</sup>

Essa afirmação, conquanto pareça radical, ilustra bem o tom da ética neoliberal, segundo a qual: “todas as formas de solidariedade social deveriam ser dissolvidas em favor do individualismo, propriedade privada, responsabilidade pessoal e valores familiares<sup>337</sup>” (HARVEY, 2005, p. 51, tradução nossa). Diante da descrença em qualquer possibilidade de ação humana coordenada para o bem comum que não a competição, os indivíduos são lançados à sua própria sorte e aqueles que fracassam devem arcar individualmente com o ônus de sua inépcia:

---

<sup>335</sup> “In some instances of the ethical turn in political thought that has been going on during the last twenty years, configurations of injury seem to enact a melodramatic, paternalistic, and sentimental humanism that typically limits itself to the formulation of moderate liberal claims. Concurrently, in the 1990s a certain rhetorical disdain for “victimization” was elaborated, which has often been deployed as a caustic neoconservative attack against the welfare state: within which particular subjects may be (exceptionally) eligible to get assistance as individual victims and philanthropy recipients. Discourses against “victimization,” wherein the “victim” is an icon of pitiful public pathology, cultural defectiveness, or individual failure, are often deployed to degrade and delegitimize individual and collective claims of harm and demands for compensation and accountability. We can recall the feminist protests against “blaming the rape victim” in the 1970s as an example of a counter-discourse to the anti-victim stance. We may also consider various discursive configurations that pathologize and blame the victims, such as accounts that attribute dire economic conditions of poor people to their deficient or inept personalities.” (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 114)

<sup>336</sup> No original: “*I think we have gone through a period when too many children and people have been given to understand “I have a problem, it is the Government’s job to cope with it!” or “I have a problem, I will go and get a grant to cope with it!” “I am homeless, the Government must house me!” and so they are casting their problems on society and who is society? There is no such thing!”*

<sup>337</sup> No original: “*All forms of social solidarity were to be dissolved in favour of individualism, private property, personal responsibility, and family values.*”



Aqueles que necessitam de serviços sociais são representados como incompetentes, preguiçosos e, acima de tudo, vergonhosamente irresponsáveis. Eviscerada de responsabilidade social, a despossessão é figurada neste contexto como uma falha no cálculo da soberania premeditada e do autodomínio<sup>338</sup>. (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 105, tradução nossa)

Contrariando o postulado de John Donne<sup>339</sup>, esta moralidade concebida para homens-ilha, pressupõe um indivíduo translúcido, “[...] presumidamente masculino e sem suporte, presumidamente livre para criar, mas ele próprio não criado<sup>340</sup>” (BUTLER, 2015a, p. 75, tradução nossa). A ética sugerida por Butler (2015) está no extremo oposto desta concepção, por basear-se em “[...] um entendimento do sujeito como não-soberano, obscuro a si mesmo e caracteristicamente dependente de outros para sua existência social<sup>341</sup>” (MILLS, 2007, p. 133, tradução nossa). Trata-se de uma lógica inteiramente oposta àquela que rege o neoliberalismo, porque almeja “[...] a substituição da ficção do indivíduo soberano como a figura de base da política e da ética por uma visão do sujeito como vulnerável à dor e ao dano enquanto e porque ele é irremediavelmente ligado a outros e a normas sociais em seu ser mesmo<sup>342</sup>” (MILLS, 2007, p. 134, tradução nossa). A adoção de uma ética fundamentada na corporeidade — “[...] minha narrativa começa *in media res*, quando já aconteceram várias coisas que me fazem possível na linguagem e fazem possível minha história na linguagem”, afirma Butler (2015, p. 55, grifos no original) — pode servir de plataforma para se repensar o papel do Direito Tributário.

No centro da ética traçada em *Relatar a si mesmo* está não o indivíduo das fábulas liberais, mas uma falha que é constitutiva da subjetividade, ao mesmo tempo em que “desposui” o sujeito da possibilidade de retrair soberanamente sua narrativa pessoal. Em fim de contas, relatar a si mesmo é uma tarefa impossível — “conhecer-se é errar [...]”, diria Fernando Pessoa (2013, p. 411) na voz de Bernardo Soares.

---

<sup>338</sup> No original: “*Those in need of social services are represented as incompetent, lazy, and, above all, shamefully irresponsible. Eviscerated of social responsibility, dispossession is figured in this context as a failure in the calculus of willful sovereignty and self-mastery.*”

<sup>339</sup> “Who casts not up his Eye to the Sunne when it rises? but who takes off his Eye from a Comet when that breaks out? Who bends not his eare to any bell, which upon any occasion rings? but who can remove it from that bell, which is passing a peece of himselfe out of this world? *No man is an Iland, intire of it selfe; every man is a peece of the Continent, a part of the maine [...]*” (DONNE, 2017 [1624], p. 135, grifamos)

<sup>340</sup> No original: “[...] *presumptively masculine and unsupported, presumptively free to create, but not itself created.*”

<sup>341</sup> No original: “[...] *an understanding of the subject as non-sovereign, obscure to itself and characteristically dependent on others for social existence.*”

<sup>342</sup> No original: “[...] *by replacing the fiction of the sovereign individual as the grounding figure of politics and ethics with a view of the subject as vulnerable to pain and injury while and because it is irremediably tied to others and to social norms in its very being.*”

O “eu” não pode contar a história de seu próprio surgimento, nem as condições de sua própria possibilidade, sem dar testemunho de um estado de coisas que ele poderia não ter presenciado, que é anterior ao seu próprio surgimento como sujeito cognoscitivo, e assim constituir um conjunto de origens que só pode ser narrado à custa de um conhecimento confiável. (BUTLER, 2015, p. 52)

O que significa que a ética deve fundamentar-se na relacionalidade, pois a opacidade que caracteriza este *gap* linguístico entre o “Eu” que se auto relata e uma narrativa que transborda os limites de sua cognoscência, aponta para “[...] nossa condição de seres formados em relações de dependência” (BUTLER, 2015, p. 32). Trata-se de uma inversão dos polos da ética liberal, pois não se parte do “Eu” e de seus direitos, mas sim do “Tu” sem o qual o “Eu” jamais poderá se enunciar (BUTLER, 2015, p. 46), uma vez que “[...] as estruturas indiferentes que permitem meu viver pertencem a uma sociabilidade que me excede” (BUTLER, 2015, p. 51). Esta ontologia obriga a repensar a ideia de responsabilidade (BUTLER, 2015, p. 111), para torná-la sensível à posição do sujeito perante o outro e as condições sociais de seu surgimento. Esta nova concepção da responsabilidade deve fundar-se na vulnerabilidade, “[...] a qual implica finitude, contingência e abertura a forças externas<sup>343</sup>” (MILLS, 2007, p. 135, tradução nossa). Em Butler (2015, p. 171), tornar-se responsável é reconhecer que

[...] a ética requer que nos arrisquemos precisamente nos momentos de desconhecimento, quando aquilo que nos forma diverge do que está diante de nós, quando nossa disposição para nos desfazer em relação aos outros constitui nossa chance de nos tornarmos humanos. Sermos desfeitos pelo outro é uma necessidade primária, uma angústia, sem dúvida, mas também uma oportunidade de sermos interpelados, reivindicados, vinculados ao que não somos, mas também de sermos movidos, impelidos a agir, abandonarmos o “eu” autossuficiente como um tipo de posse. Se falamos e tentamos fazer um relato de nós mesmos a partir desse lugar, não seremos irresponsáveis ou, se o formos, certamente seremos perdoados.

O giro ético de Butler em *Relatar a si mesmo* deve ser lido em conjunto com *Notes Toward a Performative Theory of Assembly*. Assim, esta ética encontra seu complemento na luta pela distribuição equitativa dos bens públicos, em favor de uma vida na qual a relacionalidade possa ser plenamente experimentada (BUTLER, 2015a, p. 69). No campo político, o que a ética da opacidade demanda é a responsabilização, na forma da luta política, pelo modo como os corpos são sustentados no mundo (BUTLER, 2015a, p. 72). Esta ética que é também um compromisso com a coabitação (BUTLER, 2015a, p. 99), cujas reivindicações surgem da vida corporal, é incompatível com qualquer moral individualista. Ora,

---

<sup>343</sup> No original: “[...] which entails finitude, contingency, and openness to external forces.”

[...] a relação precede a individuação, e quanto eu atuo eticamente, eu sou desfeita enquanto ser limitado. Eu me separo. Eu percebo que eu sou minha relação com o “tu” cuja vida eu desejo preservar e sem esta relação, este “eu” não faz sentido e perde o seu ancoradouro nesta ética que é sempre anterior à ontologia do ego<sup>344</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 119)

O objetivo da crítica é denunciar a precariedade, esta última indissociável da distribuição de bens, e as obrigações éticas que daí decorrem são sintetizadas pela própria autora:

Mesmo em situações de modos de habitação antagônicos e não escolhidos, certas obrigações éticas emergem. Primeiramente, uma vez que nós não escolhemos com quem coabitaremos na Terra, temos de honrar estas obrigações de preservar a vida daqueles que nós podemos não amar, daqueles que nós podemos nunca vir a amar, vir a conhecer, e daqueles que nós não escolhemos. Em segundo lugar, estas obrigações emergem das condições sociais da vida política, não de algum acordo que fizemos ou de uma escolha deliberada. E ainda, estas mesmas condições sociais da vida vivível (*livable*) são precisamente aquelas que têm de ser realizadas. Não podemos repousar sobre elas como pressupostos que garantirão nossa vida boa juntos. Pelo contrário, elas fornecem os ideais pelos quais deveremos lutar, o que envolve a passagem pelo problema da violência. Porque nós estamos unidos para realizar estas condições; nós estamos também unidos uns aos outros, em uma aliança terrível e apaixonada, frequentemente em prejuízo de nós mesmos, mas enfim por nós mesmos, por um “nós” que está constantemente em criação. Em terceiro lugar, estas condições implicam a igualdade, tal como Arendt nos diz, mas também uma exposição à precariedade (um ponto derivado de Lévinas), a qual nos conduz a entender a obrigação global imposta sobre nós de encontrarmos formas políticas e econômicas que minimizem a precariedade e estabeleçam a igualdade política e econômica. Estas formas de coabitação caracterizadas pela igualdade e pela precariedade minimizada tornam-se o objetivo a ser atingido por qualquer luta contra a subjugação e a exploração, mas também o objetivo que começa a ser alcançado nas práticas de aliança que unem através das distâncias para conquistar um mesmo objetivo. Nós lutamos na, a partir da, e contra a precariedade<sup>345</sup>. (BUTLER, 2015a, p. 121-122, tradução nossa)

<sup>344</sup> No original: “[...] *relation precedes individuation, and when I act ethically, I am undone as a bounded being. I come apart. I find that I am my relation to the "you" whose life I seek to preserve, and without that relation, this "I" makes no sense and has lost its mooring in this ethics that is always prior to the ontology of the ego.*”

<sup>345</sup> No original: “*Even in situations of antagonistic and unchosen modes of cohabitation, certain ethical obligations emerge. First, since we do not choose with whom to cohabit the earth, we have to honor those obligations to preserve the lives of those we may not love, those we may never love, do not know, and did not choose. Second, these obligations emerge from the social conditions of political life, not from any agreement we have made or from any deliberate choice. And yet, these very social conditions of livable life are precisely those that have to be achieved. We cannot rely on them as presuppositions that will guarantee our good life together. On the contrary, they supply the ideals toward which we must struggle, which involves a passage through the problem of violence. Because we are bound to realize these conditions; we are also bound to one another, in passionate and fearful alliance, often in spite of ourselves, but ultimately for ourselves, for a "we" who is constantly in the making. Third, these conditions imply equality, as Arendt tells us, but also an exposure to precarity (a point derived from Lévinas), which leads us to understand a global obligation imposed upon us to find political and economic forms that minimize precarity and establish economic political equality. Those forms of cohabitation characterized by equality and minimized precarity become the goal to be achieved by any struggle against subjugation and exploitation, but also the goal that starts to be achieved in the practices of alliances that assemble across distances to achieve that very goal. We struggle in, from, and against precarity.*”

Se, de um lado, a vulnerabilidade é decorrência inevitável da exposição dos corpos no mundo, por outro lado, verifica-se que o capitalismo distribui desigualmente a vulnerabilidade, focando em determinadas populações. Ocorre, por força da ideologia neoliberal, uma responsabilização destes grupos vulneráveis, por sua própria “condição”. Assim é que os expropriados tornam-se os únicos responsáveis por sua posição social, de modo que se retorna ao espectro de Thatcher — “*there is only individuals*”:

Consideremos a responsabilização — o apelo da responsabilidade pessoal como fuga da responsabilidade social nos discursos neoliberais da privatização corporativa: não existem forças sociais, objetivos comuns, lutas e responsabilidades, apenas os riscos individuais, preocupações privadas e interesses pessoais — todos individualmente calculáveis e impermeavelmente auto-dominados. À medida que o público se torna objeto de desdém, a noção de responsabilidade é desenvolvida pelos discursos neoliberais em termos de responsabilidade pessoal, direito pessoal, interesse pessoal e auto preservação [...] <sup>346</sup>. (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 105, tradução nossa)

Admitir que o corpo é vulnerável à economia (BUTLER, 2015a, p. 148), demanda a construção de uma política da “interdependência”. Não se pode ignorar que o Direito Tributário é instrumento para a redistribuição dos bens econômicos <sup>347</sup> (AVI-YONAH, 2006; GALLO, 2007). Nesse sentido, apesar de parecer distante das discussões filosóficas propostas pela autora de *Problemas de gênero*, o Direito Tributário mostra-se desafiado a responder às reflexões propostas por Butler, se reapropriando de uma noção de responsabilidade social fincada na solidariedade, “[...] para deslocar todo o problema da pobreza para o nível sócio-econômico e político, onde podemos perguntar porque e como a pobreza está sendo aumentada a níveis alarmantes, e como pode ser enfrentada <sup>348</sup>” (BUTLER; ATHANASIOU, 2013, p. 107, tradução nossa), o que equivaleria à construção de um Direito Tributário verdadeiramente democrático.

Assim, *emerge a conclusão de que um Direito Tributário visto sob os olhos dos despossuídos não seria simplesmente um Direito Tributário dos pobres, mas sim um Direito Tributário*

---

<sup>346</sup> No original: “*Let’s consider responsabilization – the appeal to personal responsibility as a flight from social responsibility in the discourses of neoliberal corporate privatization: there are no social forces, no common purposes, struggles, and responsibilities, only individual risks, private concerns, and self-interests – all individually calculable and imperviously self-mastered. As the public becomes an object of disdain, the notion of responsibility is deployed by neoliberal discourses in terms of personal responsibility, self-entitlement, self interest, and self-preservation [...]*.”

<sup>347</sup> Como afirma Ludmila Monteiro de Oliveira (2016, p. 44-45, grifos no original), “o Welfare State, inconcebível sem sua dimensão fiscal, não protege somente as liberdades negativas, mas também as positivas, com inspirações nos ideais de justiça social. Precisamente neste último aspecto, ganha destaque o papel do direito tributário, o qual, respeitando a capacidade contributiva de cada cidadão, faz com que o Estado-nação se engaje na tarefa de promover o bem-estar da sociedade.”

<sup>348</sup> No original: “[...] *to shift the entire problem of poverty to the socio-economic and political level, where we can ask why and how poverty is being augmented at such alarming rates, and how it can be countered.*”

*vocacionado à realização da solidariedade entre os governados*, pois como quer Alain Supiot (2014, p. 86, tradução nossa):

Não podemos esperar lutar eficazmente contra a pobreza atribuindo aos pobres direitos individuais desconectados de toda inscrição nos sistemas de solidariedade. [...] Não há direito à solidariedade sem dever de solidariedade e todas as pessoas cobertas por um sistema de solidariedade são igualmente credoras e devedoras deste sistema. Sob esta perspectiva, não é a pobreza que gera um direito a ser assistido, mas sim a participação em um sistema de solidariedade em que cada um pode ser alternativamente credor e devedor, em proporção às suas necessidades e recursos. Isto é o que distingue o direito social moderno das instituições caritativas e o que faz dele um instrumento de igual dignidade de todos os seres humanos. Esta montagem se vê ameaçada a cada vez que cedemos à tentação de voltar à caridade, reduzindo o âmbito de seus beneficiários aos pobres<sup>349</sup>.

---

<sup>349</sup> No original: “No podemos esperar luchar eficazmente contra la pobreza atribuyendo a los pobres derechos individuales desconectados de toda inscripción en los sistemas de solidaridad. [...] No hay derecho a la solidaridad sin deber de solidaridad y todas las personas cubiertas por un sistema de solidaridad son igualmente acreedoras y deudoras de ese sistema. En esta perspectiva, no es la pobreza la que genera un derecho a ser asistido, sino la participación en un sistema de solidaridad en el que cada uno puede ser alternativamente acreedor y deudor, en proporción a sus necesidades y recursos. Esto es lo que distingue el derecho social moderno de las instituciones caritativas y hace de él un instrumento de igual dignidad de los seres humanos. Este montaje se ve amenazado cada vez que cedemos a la tentación de volver a la caridad, reduciendo el ámbito de sus beneficiarios a los pobres.”

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ausência de uma teoria sobre o sujeito do Direito Tributário demonstra que esta disciplina ainda está por se democratizar. Para que a sua democratização seja possível, faz-se necessária uma ruptura com o formalismo, orientação dominante na literatura nacional. No intuito de abrir caminho para esta construção, a presente dissertação buscou estabelecer um ponto de partida discursivo para outras pesquisas. Ainda que a discussão, dados os limites de um trabalho dissertativo, tenha sido feita de forma panorâmica, pôde-se analisar as principais premissas do *princípio da igualdade na tributação*, da *teoria da igualdade de sacrifícios*, da *teoria da capacidade de pagar* e da *teoria do benefício*. Em relação a esta última, ressaltou-se a sua vinculação histórica ao contratualismo clássico bem como a sua captura pelo neoliberalismo contemporâneo. Evidenciou-se, assim, que a subjetividade decorrente da teoria do benefício — hoje encravada no discurso neoliberal que pervade o senso comum e se reflete nas discussões entretidas no Direito Tributário — é incompatível com os princípios materiais que se relacionam ao conceito de contribuinte contido na Constituição de 1988.

Diagnosticou-se no Direito Tributário brasileiro uma falha performativa consistente no fato de a literatura ignorar os contribuintes despossuídos, ao mesmo tempo em que tais contribuintes são os sustentáculos do Sistema Tributário Nacional. Esta constatação depende do reconhecimento da regressividade do Sistema Tributário Nacional. Os efeitos desta falha, que foi constatada na exclusão do contribuinte despossuído do campo teórico do Direito Tributário, foram sistematicamente analisados em relação à produção legislativa e jurisprudencial. Aquela, sob a forma dos Códigos de Defesa do Contribuinte que excluem o contribuinte de fato de seu campo de proteção, e esta sob a forma dos julgados dos tribunais superiores que impedem que o mesmo contribuinte de fato maneje ação de restituição de indébito, por não integrar a relação jurídico-tributária formal. Ambas devem ser compreendidas como efeitos concretos da invisibilização dos despossuídos, que também é reiterada pela legitimação (simultaneamente jurisprudencial e legislativa) do procedimento de cálculo “por dentro” do ICMS.

Uma reconstrução do Direito Tributário no sentido de sua democratização é necessária para que se possa alcançar os objetivos constitucionais do Sistema Tributário Nacional. Tal reconstrução dependerá não apenas de expressiva reforma legislativa, mas de uma mudança de orientação teórica por parte desta disciplina, uma vez que a sua influência sobre a legislação e a jurisprudência não pode ser negligenciada, como demonstrado neste trabalho. De outro modo, os

despossuídos estarão condenados à invisibilidade ao mesmo tempo em que o Direito Tributário se tornará opaco aos seus olhos, em um movimento que se faz duplamente cego.

Destacam-se, assim, algumas propostas provisoriamente suscitadas para solução do apontado problema. Em primeiro lugar, o princípio da solidariedade, em consonância com a sua dignidade constitucional, deve ser ressignificado. A posição central deste princípio no ordenamento tributário brasileiro foi enfatizada ao longo do trabalho. Não obstante a sua centralidade, a literatura, sob influência do formalismo jurídico, tem evitado a tarefa de teorizar acerca de princípios materiais, preterindo-os em favor de princípios formais. Além disso, atualmente, as discussões sobre política tributária e fiscal encontram-se permeadas por concepções morais questionáveis, o que impossibilita uma reflexão do Sistema Tributário Nacional fundada no paradigma da relacionalidade, devendo-se investigar criticamente as origens filosóficas de tais concepções.

Esta dissertação pretendeu contribuir, em suma, para um debate ainda pouco ventilado no Brasil. Buscou-se apontar caminhos para o desenvolvimento de uma teoria crítica do sujeito tributário no Direito brasileiro, expondo as limitações do conceito tradicional de contribuinte. Trabalhos futuros deverão se voltar para uma investigação do princípio da solidariedade e para a reformulação da ideia de responsabilidade, no intuito de revelar o seu papel na justificação ética da tributação em uma democracia. Outro veio de pesquisa aberto por esta dissertação consiste na análise dos princípios materiais tributários sob a perspectiva agonística do conflito interno (entre contribuintes), agenda que também deve ser explorada futuramente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. Nova York: Madison Books, 2001.

ADVERSE, Helton. O que é “ontologia do presente”? **Nuntius Antiquus**, Belo Horizonte, v. 6, p. 129-152, dez., 2010.

\_\_\_\_\_. Foucault, Maquiavel e a crítica da razão política moderna. In: (Ed.). **Clássicos e contemporâneos da filosofia política: de Maquiavel a Antonio Negri**. Belo Horizonte: Relicário, 2015. p. 67-92.

AGAMBEN, Giorgio. **Che cos'è un dispositivo?** Roma: Nottetempo, 2006.

\_\_\_\_\_. **The Kingdom and the Glory**. Stanford: Stanford University Press, 2007.

ALBINO DE SOUZA, Washington Peluso. A experiência brasileira de constituição econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 32, n. 32, p. 59-96, 1989.

ALVES, Henrique Napoleão. **O contribuinte pobre não pode ser esquecido**. Disponível em: <<https://tributario.com.br/henriquenapoleao/o-contribuinte-pobre-nao-pode-ser-esquecido/>>. Acesso em: 04 jan. 2017.

ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. **Crítica ao formalismo jurídico no direito tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária brasileira**. 2016. 215 fl. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2016.

ARANTES, Paulo. **O novo tempo do mundo: e outros estudos sobre a era da emergência**. São Paulo: Boitempo, 2014.

ARIDA, Pérsio. A história do pensamento econômico como teoria e retórica. In: REGO, José Márcio (org.). **Retórica na economia**. São Paulo: Editora 34, 1996.

ARKUSH, Allan. **Moses Mendelssohn and the Enlightenment**. Albany: State University of New York Press, 1994.

ARROW, Kenneth J. **Social choice and individual values**. New York: John Wiley and Sons, 1963.

ASHCRAFT, Richard. **Revolutionary politics and Locke's two treatises of government**. Princeton, N.J: Princeton University Press, 1986.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 62, n. 02, p. 223-240, 1967.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.



ATKINSON, Anthony Barnes. **Inequality: What Can Be Done?** Cambridge: Harvard University Press, 2015.

AVI-YONAH, Reuven S. The three Goals of Taxation, **Tax Law Review**, v. 60, p. 1-28, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

\_\_\_\_\_; SANTOS, Amanda Duque dos. A legitimidade ativa do contribuinte de fato do ICMS (energia elétrica) para pleitear repetição de valores pagos a maior ou indevidamente – uma breve análise crítica da jurisprudência do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 214, p. 07-21, 2013.

BAUDELAIRE, Charles. L'art romantique (IV): la modernité. In: (Ed.). **Le Peintre de la vie moderne**. Paris: Calmann Lévy, 1885. p. 68-73.

BAYLOS, Antonio. **Derecho del Trabajo: modelo para armar**. Madrid: Trotta, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

BELO HORIZONTE. **Lei nº 8.725 de 30 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN - e dá outras providências. 2003.

BENJAMIN, Walter. **Walter Benjamin: aviso de incêndio: uma leitura das teses "Sobre o conceito de história"**. São Paulo: Boitempo, 2005.

BLANKART, Charles Beat. Was Knut Wicksell a Conservative or a Radical?: A Note on an Early Monography by Knut Wicksell. **Public Choice**, v. 94, n. 3/4, p. 355-365, 1998.

BOFF, Leonardo. **Essential Care: An Ethics of Human Nature**. Waco: Baylor University Press, 2008.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. **Sonegação fiscal e identidade constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BOTELHO et. al. Tendências contemporâneas do IVA. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado. DA SILVA, José Afonso Bicalho; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **ICMS: diagnósticos e proposições – Relatório ao Governador do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017. p. 369-423.

BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1989.

\_\_\_\_\_.; WACQUANT, Loïc. New Liberal Speak: Notes on the new planetary vulgate. **Radical Philosophy**, Londres, n. 105, jan-fev, p. 02-05, 2001.

BOUVIER, Michel. **Finances publiques**. Paris: LGDJ, 2014.

BULFINCH, Thomas. **O livro de ouro da mitologia (a idade da fábula)**: histórias de deuses e heróis. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 71**. Anexo ao Regimento Interno. Brasília: Imprensa Nacional, 1964.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, 1966.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 546**. Diário de Justiça de 10 de dezembro de 1969. Brasília: Imprensa Oficial, 1969.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 114977/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma. **Diário de Justiça**. Brasília, 1990.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 113.149/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno. **Diário de Justiça**. Brasília, 1992.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.209/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. **Diário de Justiça**. Brasília, 2003.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 983.814/MG. Relator: Ministro Castro Meira, Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 2007.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560626/RS. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903.394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 903394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília: 24 abr. 2010b.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1299303/SC. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Primeira Seção. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília: 14 ago. 2012

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

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 753681/RG/DF. Relator: Ministro Teori Zavascki. Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília: 28 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. 2015.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2015**: Análise por tributos e base de incidência. Brasília, 2016a.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.557/2011**. Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>>. Acesso em: 28 nov. 2016b.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2859/DF**. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, 2016c.

BROWN, Wendy. American Nightmare: Neoliberalism, Neoconservatism, and De-Democratization. **Political Theory**, v. 34, n. 06, p. 690-714, 2006.

\_\_\_\_\_. **Undoing the demos**: neoliberalism's stealth revolution. Nova York: Zone Books, 2015.

BRUCKER, Gene Adam. **The Civic World of Early Renaissance Florence**. Princeton: Princeton University Press, 1977.

BRUNNER, Johann K. **Theory of Equitable Taxation**. Berlim: Springer-Verlag, 1989.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho**: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo. Madri: Instituto de Estudios Politicos, 1962.

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

\_\_\_\_\_. **Problemas de gênero**: feminismo e subversão da identidade. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

\_\_\_\_\_. ATHANASIOU, Athena. **Dispossession**: The Performative in the Political. Cambridge: Polity Press, 2013.

\_\_\_\_\_. **Notes toward a performative theory of assembly**. Cambridge: Harvard University Press, 2015a.

\_\_\_\_\_. **Relatar a si mesmo**: crítica da violência ética. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2015b.

\_\_\_\_\_. What is Critique? An Essay on Foucault's Virtue. **European Institute for Progressive Cultural Policies**, 2001. Disponível em: <<http://eipcp.net/transversal/0806/butler/en>>. Acesso em: 21 ago. 2016.

CANADÁ. Canada Revenue Agency. **Taxpayer Bill of Rights Guide**: Understanding your rights as a taxpayer. Disponível em: <[http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc17/rc17-e.html#\\_Ref191360825](http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc17/rc17-e.html#_Ref191360825)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição de Indébito. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 8, p. 2-5. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1983.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. Breves considerações sobre a função descritiva da Ciência do Direito Tributário. **Consultor jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>>. Acesso em: 08 jan. 2017.

CARVALHO, Salo. **Crítica à Execução Penal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

\_\_\_\_\_; CARVALHO, Diego; CARVALHO, Gabriela; COSTA, Renata Almeida (Orgs.). **Para Além do Direito Alternativo e do Garantismo Jurídico**: ensaios críticos em homenagem a Amilton Bueno de Carvalho. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CASTRO, Edgardo. **Vocabulário de Foucault**: um percurso pelos seus temas, conceitos e autores. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2009.

CAVANNA, Adriano. **Storia del Diritto Moderno in Europa**. Milano: Giuffrè Editore, 1982.

CHAMBERS, Samuel A.; CARVER, Terell. **Judith Butler and Political Theory**: Troubling politics. New York: Routledge, 2008.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Editora Malheiros, 1994.

COELHO, Luís Fernando. Para uma teoria crítica do direito. **X Congresso Mundial de Filosofia do Direito e Filosofia Social**, 1981. Cidade do México. 21 fev. 2015. p. 213-224.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O poder impositivo e as técnicas de tributação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 25, n. 18, p. 317-330, 1977.

\_\_\_\_\_. A base de cálculo dos tributos e demais fatores de quantificação da prestação tributária. In: **Caderno de pesquisas tributárias: base de cálculo**. São Paulo: Editora Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Univeirsitária, 1982. p. 247-284.

\_\_\_\_\_. O conceito de tributo na Constituição de 1988: sua importância prática. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 35, n. 38, p. 125-154, 1989.

\_\_\_\_\_. Introdução à teoria geral do direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 38, p. 283-334, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CRAWFORD, Patrick. Occupy Wall Street, Distributive Justice, and Tax Scholarship: an Ideology Critique of the Consumption Tax Debate. **University of New Hampshire Law Review**, v. 12, n. 137, p. 136-173, 2014.

DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. Néoliberalisme et subjectivation capitaliste. **Cités**, Paris, vol. 41, p. 35-50, 2010.

\_\_\_\_\_; LAVAL, Christian. **The new way of the world: on neoliberal society**. Nova York: Verso, 2014.

DEATON, Angus. **The Great Escape: Health, Wealth, and the Origins of Inequality**. Princeton: Princeton University Press, 2013.

DE LAURETIS, Teresa. Queer Theory: Lesbian and Gay Sexualities. An Introduction. **Differences: A Journal of Feminist Cultural Studies**, v. 3, n. 2, pp. iii-xviii, 1991.

DE SANCTIS, Francesco M. Dall'eguaglianza fra gli eguali all'eguaglianza degli eguali. **Quaderni Fiorentini per la Storia del Pensiero Giuridico Moderno**, v. 44, pp. 07-66, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O contribuinte em um Estado Democrático de direito. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 67/68, p. 133-179, 1988.

\_\_\_\_\_. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 32, p. 145-164, 1989.

\_\_\_\_\_. Comentários aos RE n. 220.323-3 – Minas Gerais, 236.604 – Paraná e 153.771 – Minas Gerais. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014a.

\_\_\_\_\_. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Orgs.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: Quartier Latin, 2014b. p. 637-660.

\_\_\_\_\_. Código de defesa do contribuinte como mecanismo de incentivo ao desenvolvimento. In: **Anais da XXII Conferência Nacional dos Advogados: constituição democrática e efetivação dos direitos**. v. 02. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2014c. p. 252-262.

DODGE, Joseph M. Does the “New Benefit Principle” (or the “Partnership Theory”) of Income Taxation Mandate an Income Tax at Both the Individual and Corporate Levels? **Public Law and Legal Theory: Working Paper**, n. 118, p. 1-29, 2004.

DONNE, John. **Devotions Upon Emergent Occasions**. Disponível em: <<http://triggs.djvu.org/djvu-editions.com/DONNE/DEVOTIONS/Download.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2017.

DUBET, François. **La Préférence pour l'inégalité: Comprendre la crise des solidarités**. Paris: Éditions du Seuil; La République des Idées, 2014.

DUFF, David G. Private Property and Tax Policy in a Libertarian World: A Critical Review. **Canadian Journal of Law and Jurisprudence**, v. 18, n. 1, p. 23-45, 2005.

DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ELKINS, David. Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory. **Yale Law & Policy Review**, v. 24, n. 43, p. 43-90, 2006.

EWALD, François; FONTANA, Alessandro. Avertissement. In: FOUCAULT, Michel. **Naissance de la biopolitique: cours au Collège de France (1978-1979)**. Paris: Gallimard /Seuil, 2004.

FALSITTA, Gaspare. Perfis da tutela constitucional da justiça tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: princípios e normas gerais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

FANON, Frantz. **Les damnés de la terre**. Paris: La Découverte, 2002.

FARALLI, Carla. **A filosofia contemporânea do direito**. São Paulo : Martins Fontes, 2006.

FAWCETT, Peter. "When I Squeeze You with Eisphorai": Taxes and Tax Policy in Classical Athens. *Hesperia: The Journal of the American School of Classical Studies at Athens*, Atenas, v. 85, n. 1, p. 153-199, jan./mar., 2016.

GELAPE, Lucas de Oliveira; FEITAL, Thiago Álvares. From Art to Politics: challenging representation. In: GALUPPO, M.; LOPES, M. S., *et al*, **XXVI World Congress of Philosophy of Law and Social Philosophy of the Internationale Vereinigung für Rechts und Sozialphilosophie**: Human Rights, Rule of Law and the Contemporary Social Challenges in Complex Societies. Belo Horizonte: Initia Via, 2013. p. 2211-2232.

FLEISCHACKER, Samuel. **A Short History of Distributive Justice**. Cambridge: Harvard University Press, 2004.

FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, n. 109, p. 225-257, 2014.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. vol. 1. Buenos Aires: La Ley, 2004.

FOUCAULT, Michel. **Les mots et les choses**: une archéologie des sciences humaines. Paris: Gallimard, 1966.

\_\_\_\_\_. **L'archéologie du savoir**. Paris: Gallimard, 1969.

\_\_\_\_\_. **L'ordre du discours**. Paris: Gallimard, 1971.

\_\_\_\_\_; RABINOW, Paul. **The Foucault reader**. 1st ed. Nova York: Pantheon Books, 1984.

\_\_\_\_\_. Qu'est-ce que la Critique? Critique et Aufklärung: Communication à la Société Française de Philosophie. *Bulletin de la Société Française de Philosophie*, v. abril-jun, n. 2, 1990.

\_\_\_\_\_. **Il faut défendre la société**: Cours au Collège de France (1975-1976). Paris: Gallimard/Seuil, 1997.

\_\_\_\_\_. **A ordem do discurso**: Aula inaugural no Colégio de France, pronunciada em 2 de dezembro de 1970. São Paulo: Edições Loyola, 1999.

\_\_\_\_\_. Le sujet et le pouvoir. In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits**: 1954-1975. Paris: Quarto Gallimard, v.I, 2001a. p. 1041-1062.

\_\_\_\_\_. Entretien sur la prison: le livre et sa méthode. In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits**: 1954-1975. Paris: Quarto Gallimard, v.I, 2001b. p.1608-1621.

\_\_\_\_\_. "Omnes et singulatim": vers une critique de la raison politique. In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits**: 1976-1988. Paris: Quarto Gallimard, v.II, 2001c. p. 953-980.

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

\_\_\_\_\_. Qu'est-ce que les Lumières? In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits: 1976-1988**. Paris: Quarto Gallimard, v.II, 2001e. p.1498-1507.

\_\_\_\_\_. Qu'est-ce que les Lumières? In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits: 1976-1988**. Paris: Quarto Gallimard, v.II, 2001f. p.1381-1397.

\_\_\_\_\_. La « gouvernementalité » In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits: 1976-1988**. Paris: Quarto Gallimard, v.II, 2001g. p.635-657.

\_\_\_\_\_. Face aux gouvernements les droits de l'homme. In: DEFERT, Daniel; EWALD, François; LAGRANGE, Jacques (Ed.). **Dits et écrits: 1976-1988**. Paris: Quarto Gallimard, v.II, 2001h. p. 1526-1527.

\_\_\_\_\_. **Naissance de la biopolitique**: cours au Collège de France (1978-1979). Paris: Gallimard /Seuil, 2004a.

\_\_\_\_\_. **Securité, territoire, population**. Paris: Seuil-Gallimard, 2004b.

\_\_\_\_\_. **Le gouvernement de soi et des autres**. Paris: Seuil-Gallimard, 2008.

\_\_\_\_\_. Se défendre. **Courant Alternatif**. Paris: Organisation Communiste Libertaire, 2012.

\_\_\_\_\_. **Lectures on the Will to Know**: Lectures at the Collège de France 1970–1971. Nova York: Palgrave Macmillan, 2013.

FRANÇA. **La Constitution du 4 octobre 1958**.

\_\_\_\_\_. **Décret n° 50-178 du 6 avril 1950. Décret n° 50-179 du 6 avril 1950. Décret n° 50-180 du 6 avril 1950. Décret n° 50-181 du 6 avril 1950. Arrêté du 6 avril 1950**. Code général des impôts. 1950.

FREUD, Sigmund. **The Interpretation of Dreams**. Nova York: Basic Books, 2010.

FONSECA, Ricardo Marcelo. **Introdução teórica à história do direito**. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

GALBRAITH, John Kenneth. L'art d'ignorer les pauvres. *Le Monde*, Paris, p. 06, out., 2005.

\_\_\_\_\_. **Inequality**: What Everyone Needs to Know. Cambridge: Oxford University Press, 2016.

GALLO, Franco. **Le ragioni del fisco**: Etica e giustizia nella tassazione. Bolonha: Il Mulino, 2007

GARCÍA LORCA, Federico. Grito hacia Roma. In: \_\_\_\_\_. **Obra poética completa**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 484.

GARNER, Bryan A. **Black's Law Dictionary**. Nova York: Thomson Reuters, 2004.

GILLI, Patrick. **Cidades e sociedades urbanas na Itália medieval**: séculos XII – XIV. Campinas/Belo Horizonte: Editora da Unicamp/Editora UFMG, 2011.



GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada** (2190 – texto para discussão). Brasília/Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Tributo e solidariedade social. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Editora Dialética, 2005. p. 141-167.

\_\_\_\_\_. Inserção do direito tributário no ordenamento jurídico. In: ROCHA, Sérgio Andre (org). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRAMSCI, Antonio. **Quaderni del carcere**. vol. 2. Turim : Giulio Einaudi Editore, 1977.

GRANJON, Marie-Christine. **Penser avec Michel Foucault: théorie critique et pratiques politiques**. Paris: Éditions Karthala, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GODOI, Marciano Seabra de; \_\_\_\_\_. (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

\_\_\_\_\_. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, v. 01, n. 01, p. 09-18, jan-jun, 2011.

GREEN, Leslie. Concepts of Equity in Taxation. In: MASLOVE, Allan M. **Fairness in Taxation**. Toronto: University of Toronto Press, 1993.

GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GROSSI, Paolo. **Primeira lição sobre direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. A identidade do jurista hoje. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2011. [documento não publicado]

GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. **Archives de philosophie du droit**, Paris, v. 46, p. 7-13, 2002.

HABERMAS, Jürgen. **The Theory of Communicative Action: Reason and the Rationalization of Society**. Vol. 1. Beacon Press, 1984.

HAMANN, Trent H. Neoliberalism, Governmentality, and Ethics. **Foucault Studies**, Frederiksberg, n. 06, p. 37-59, 2009.

HARAWAY, Donna. Saberes localizados: a questão da ciência para o feminismo e o privilégio da perspectiva parcial. **Cadernos Pagu**, Campinas, n. 01, p. 07-41, 1997.

HARDT, Michael. The Militancy of Theory. **South Atlantic Quarterly**, Durham, v. 110, n. 1, p. 19-35, 2011.

HARVEY, David. **The New Imperialism**. Nova York: Oxford University Press, 2003.

- \_\_\_\_\_. **A Brief history of Neoliberalism**. Nova York: Oxford University Press, 2005.
- HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e sua repercussão no Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 101, p. 939-977, 2006.
- HEAD, John G. Tax-Fairness Principles: A Conceptual, Historical, and Practical Review. In: MASLOVE, Allan M. **Fairness in Taxation**. Toronto: University of Toronto Press, 1993.
- HECQ, Dominique. Foreclosure. In: GLOWINSKI, Huguette; MARKS, Zita M.; MURPHY, Sara (orgs.). **A Compendium of Lacanian Terms**. Londres: Free Association Books, 2001. p. 71-75.
- HIRSCHMANN, Nancy J. Gender, **Class and Freedom in Modern Political Theory**. Princeton: Princeton University Press, 2007.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã**: edição bilíngue. Belo Horizonte: Tessitura, 2011.
- HOBSBAWM, Eric. **The Age of Revolution: Europe 1789-1848**. London: Orion House, 2010.
- HÖFFE, Otfried. **Justiça política**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- HOLLOWAY, John. **Change the world without taking power**. Londres: Pluto Press, 2005.
- HYMAN, David N. **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**. Mason: Cengage Learning, 2011.
- INFANTI, Anthony C. Tax Equity. **Buffalo Law Review**, Pittsburgh, n. 01, p. 01-46, 2008.
- \_\_\_\_\_; CRAWFORD, Judith B.. **Critical tax theory an introduction**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.
- \_\_\_\_\_. Internation Equity and Human Development (Working Paper). **Legal Studies Research Paper Series**, Pittsburgh, n. 26, p. 01-42, 2012.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR MIGRATION. **Missing Migrants Project**. Disponível em: <<https://missingmigrants.iom.int/mediterranean>>. Acesso em: 20 jan. 2017.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- \_\_\_\_\_. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983.
- JEVONS, Stanley W. **The Theory of Political Economy**. Londres: Palgrave Macmillan, 2013.
- JOLOWICZ, Herbert Felix; NICHOLAS, Barry. **A Historical Introduction to the Study of Roman Law**. Cambridge: Cambridge University Press, 1972.
- KANT, Immanuel. An answer to the question: 'What is Enlightenment?'. In: REISS, H. S. (Ed.). **Kant: political writings**. Cambridge: Cambridge University Press, 1991. p.54-60.
- \_\_\_\_\_. **Critique of pure reason**. Indianapolis: Hackett Pub. Co, 1996.

\_\_\_\_\_. **Beantwortung der Frage: Was ist Aufklärung?** Disponível em: <<http://gutenberg.spiegel.de/buch/-3505/1>>. Acesso em: 21 ago. 2016.

KAPLOW, Louis. **The Theory of Taxation and Public Economics**. Princeton: Princeton University Press, 2008.

KAYAALP, Orhan. **The National Element in the Development of Fiscal Theory**. Londres: Palgrave Macmillan, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KENDRICK, Slade M. The Ability-to-Pay Theory of Taxation. **The American Economic Review**, Pittsburgh, v. 29, n. 01, p. 92-101, 1939.

KENNEDY, Duncan. Legal formality. **Journal of Legal Studies**, v. 02, n. 02, p. 351-398, 1973.

\_\_\_\_\_. **A critique of adjudication: fin de siècle**. Cambridge : Harvard University Press, 1997.

\_\_\_\_\_. Legal Education as Training for Hierarchy. In: KAIRYS, David. (ed.). **The Politics of Law: A Progressive Critique**. Nova York: Basic Books, 1982.

\_\_\_\_\_. Legal formalism. In : SMELSER, Neil J.; BALTES, Paul B. (orgs.). **Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences**. Nova York: Elsevier, 2001. p. 8634- 8638.

\_\_\_\_\_. Una semiótica de la crítica. **UNA Revista de Derecho**, v. 01, p. 01-48, 2016.

KENNY, Anthony. **The rise of modern philosophy**. Oxford: Oxford University Press, 2006.

KETER, Vincent. Economy or Law? In: STONE, Matthew.; WALL, Illan rua, *et al* (Ed.). **New critical legal thinking: law and the political**. Nova York: Routledge, 2012. p.167-177.

KEYNES, John Maynard. **The General Theory of Employment, Interest and Money**. Cambridge: Cambridge University Press for the Royal Economic Society, 2013.

KLIKAUER, Thomas. **Managerialism: a critique of an ideology**. Hampshire: Palgrave Macmillan, 2013.

KNAUER, Nancy. J. Critical Tax Policy: A Pathway to Reform?. **Northwestern Journal of Law and Social Policy**, Chicago, v. 09, n. 02, p. 206-263, 2014.

KRISTEVA, Julia. **Pouvoirs de l'horreur: essai sur l'abjection**. Paris: Éditions du Seuil, 1980.

LACAN, Jacques. The Mirror Stage as Formative of the I Function as Revealed in Psychoanalytic Experience. In: \_\_\_\_\_. **Écrits**. Nova York: W.W. Norton and Company, 2006.

LACAN, Jacques. **Le Séminaire, livre III, les Psychoses**. Paris: Seuil, 1981.

LAGASNERIE, Geoffroy de. **La dernière leçon de Michel Foucault: sur le néolibéralisme, la théorie et la politique**. Paris: Fayard, 2012.

LAVINAS, Lena. **A long way from tax justice**: the Brazilian case. Geneva: Global Labour University/ International Labour Office, 2014.

LAZZARATO, Maurizio. **La fabrique de l'homme endetté**: essai sur la condition néolibérale. Paris: Éditions Amsterdam, 2011.

LEÃO XIII. «**Rerum Novarum**»: sobre a condição dos operários. Disponível em: <[http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf\\_l-xiii\\_enc\\_15051891\\_rerum-novarum.html](http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html)>. Acesso em: 20 jan. 2017.

LEMKE, Thomas. « Marx sans guillemets » : Foucault, la gouvernementalité et la critique du néolibéralisme. **Actuel Marx**, Paris, n° 36, v. 2, p. 13-26, 2004.

LESSNOFF, Michael. H. **Social Contract**. Hampshire: Macmillan, 1986.

LEVINOVITZ, Alan Jay. How economists rode maths to become our era's astrologers. **Aeon Essays**, 2016. Disponível em: <<https://aeon.co/essays/how-economists-rode-maths-to-become-our-era-s-astrologers>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

LINDAHL, Erik. Some Controversial Questions in the Theory of Taxation. In: MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan T (orgs.). **Classics in the theory of public finance**. Nova York: St. Martins Press, 1958.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos**. Petrópolis: Vozes, 1994.

LÖWY, Michael (org.). **Revoluções**. São Paulo: Boitempo, 2009.

LUHMANN, Niklas. The Self-Reproduction of Law and Its Limits. In: \_\_\_\_\_. **Essays on self-reference**. New York: Columbia University Press, 1990a. p. 227-245.

\_\_\_\_\_. The Autopoiesis of Social Systems. In: \_\_\_\_\_. **Essays on self-reference**. New York: Columbia University Press, 1990b. p. 04-20.

MACPHERSON, Crawford Brough. **The political theory of possessive individualism**: Hobbes to Locke. Oxford: Oxford Univ. Press, 1990.

MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade; VIANNA, Salvador Werneck. **Tributação, distribuição de renda e pobreza**: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras (804 – texto para discussão). Brasília/Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2001.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Governança tributária global**: limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na modernidade. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

MANSFIELD, Nick. **Subjectivity**: Theories of the Self from Freud to Haraway. St. Leonards: Allen & Unwin, 2000.

MANTELLINI, Giuseppe. Lo Stato e il codice civile. Florença: Casa Editrice Barbèra, 1880 *apud* FALSITTA, Gaspare. Perfis da tutela constitucional da justiça tributária. In: MARTINS, Ives

Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: princípios e normas gerais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MARCUSE, Herbert. Epilogue to the new german edition of Marx's 18th Brumaire of Louis Napoleon. **Radical America**, Somerville, v. 3, p. 55-60, 1969.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. São Paulo: Editora Dialética, 2014.

MARSHALL, Alfred. **Principles of Economics**. Londres: Palgrave Macmillan, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: LTr, 1998.

\_\_\_\_\_. **A ética no direito e na economia**. Disponível em: <[http://www.gandramartins.com/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/06/d4e0033artigo\\_51.pdf](http://www.gandramartins.com/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/06/d4e0033artigo_51.pdf)>. Acesso em: 03 out. 2016.

MARX, Karl.; ENGELS, Friedrich. **The Marx-Engels reader**. Nova York: Norton, 1978.

MARX, Karl. **Manuscritos econômico-filosóficos**. São Paulo: Boitempo, 2010a.

\_\_\_\_\_. **Manifesto comunista**. São Paulo: Boitempo, 2010b.

\_\_\_\_\_. **O décimo oitavo de Brumário de Luís Bonaparte**. São Paulo: Boitempo, 2011.

\_\_\_\_\_. **Crítica do programa de Gotha**. São Paulo: Boitempo, 2012.

\_\_\_\_\_. **O capital: crítica da economia política. Livro I: o processo de produção do capital**. São Paulo: Boitempo, 2013.

\_\_\_\_\_. **Os despossuídos: debates sobre a lei referente ao furto de madeira**. São Paulo: Boitempo, 2017.

MATHER, Lynn. Law and society. In: WHITTINGTON, Keith. E.; KELEMEN, Daniel R., *et al* (Ed.). **The Oxford handbook of law and politics**. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 681-697.

MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. Direito, técnica e distopia: uma leitura crítica. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 09, n. 01, p. 345-366, 2013.

\_\_\_\_\_. **Filosofia radical e utopia: inapropriabilidade, an-arquia, a-nomia**. Rio de Janeiro: Via Veritas, 2014.

\_\_\_\_\_.; RAMOS, Marcelo Maciel. A cultura jurídica brasileira: da exceção à atual promessa de emancipação. **Quaestio juris**. Rio de Janeiro, v. 09, n. 01, p. 376-404, 2016.

MCGUIGAN, Jim. The neoliberal self. **Culture Unbound**, Linköping, v. 06, p. 223-240, 2014.

MEDEIROS, Marcelo. **O que faz os ricos ricos: o outro lado da desigualdade brasileira**. São Paulo: Editora Hucitec/ANPOCS, 2005.

\_\_\_\_\_; SOUZA, Pedro. **Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil**. (1844 – texto para discussão). Brasília/Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2013.

MENÉNDEZ, Agustín José. **Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law**. London: Kluwer Academic Publishers, 2001.

MENGER, Karl. **Principles of Economics**. Auburn: Ludwig von Mises Institute, 2004.

MERQUIOR, José Guilherme. **O Liberalismo: antigo e moderno**. São Paulo: É Realizações, 2014.

MIÉVILLE, China. **Between Equal Rights: A Marxist Theory of International Law**. Boston: Brill Academic Publishers, 2005.

MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013**. 2015. 297 f. Dissertação (Public Policy and Development Master) – Paris School of Economics, Paris. 2015.

MILANOVIĆ, Branko. **Global Inequality: A New Approach for the Age of Globalization**. Cambridge: Harvard University Press, 2016.

MILL, John Stuart. **Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy**. Londres: Longmans, Green and Co., 1909.

MILLS, Catherine. Normative Violence, Vulnerability, and Responsibility. **Differences**, Durham, v. 18, n. 02, p. 133-156, 2007.

MILLS, Charles W. **The racial contract**. Londres: Cornell University Press, 1997.

MINAS GERAIS. **Lei nº 13.515, de 07 de abril de 2000**. Contém o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/13515\\_2000.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/13515_2000.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

MONTADA, Leo; MAES, Jürgen. Justice and Self-Interest. In: SABBAGH, Clara; SCHMITT, Manfred. **Handbook of Social Justice Theory and Research**. New York: Springer, 2016. p. 109-125.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. 468 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

MORRIS, Christopher W. **The Social Contract Theorists: Critical Essays on Hobbes, Locke, and Rousseau**. Nova York: Rowman and Littlefield Publishers, 1998.

MOUFFE, Chantal. **Sobre o político**. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

MUMFORD, Ann. **Tax policy, women and the law: UK and comparative perspectives**. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.

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

MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan T. Introduction. In: \_\_\_\_\_ (orgs.). **Classics in the theory of public finance**. Nova York: St. Martins Press, 1958.

\_\_\_\_\_. **The Theory of Public Finance: a Study in Public Economy**. Bombay: Tata-McGraw-Hill Book Company, 1959.

\_\_\_\_\_.; MUSGRAVE, Peggy. **Public finance in theory and practice**. Nova York: McGraw-Hill Book, 1989.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140.

NEGRI, Antonio. Postmodern Global Governance and the Critical Legal Project. **Law and Critique**, v. 16, p. 27-46, 2005.

NEIL, Jon R. The Benefit and Sacrifice Principles of Taxation: a synthesis. **Social Choice and Welfare**, v. 17, n. 01, p. 117-124, 2000.

NEUHOUSER, Frederick. **Rousseau's Critique of Inequality: Reconstructing the Second Discourse**. Cambridge: Cambridge University Press, 2014.

NEUMANN, Franz. A mudança da função da lei no direito da sociedade burguesa. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 109, p. 13-87, jul./dez., 2014.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NINO, Carlos Santiago. **Ética y derechos humanos: un ensayo de fundamentación**. Barcelona: Editora Ariel, 1989.

\_\_\_\_\_. **Introducción al análisis del derecho**. Buenos Aires: Editora Astrea, 2003.

\_\_\_\_\_. **Introdução à análise do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

NOBRE, Marcos (org.). **Curso básico de Teoria Crítica**. Campinas: Papirus Editora, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 72, n. 02, p. 33-46, 1977.

NOZICK, Robert. **Anarchy, state, and utopia**. Malden: Blackwell, 2012.

OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário, globalização e competição: por que só harmonizar não basta**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de; GOMES, David Francisco Lopes. A constituição entre o direito e a política: novas contribuições para a teoria do poder constituinte e o problema da fundação moderna da legitimidade. In: OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. (org.). **Constitucionalismo e história do direito**. Belo Horizonte: Pergamum, 2011. p. 125-161

PACHUKANIS, Evgeni Bronislavovich. **The General Theory of Law and Marxism**. Londres: Transaction Publishers, 2003.

PATEMAN, Carole. **The sexual contract**. Stanford: Stanford University Press, 1988.

PENFIELD, Christopher. Critique. In: LAWLOR, Leonard; NALE, John. (eds.). **The Cambridge Foucault lexicon**. Cambridge: Cambridge University Press, 2014. p.138-147.

PESSOA, Fernando. **Livro do desassossego**. Lisboa: Tinta da China, 2013.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, 2009. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322009000100005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322009000100005&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 12 Feb. 2017.

PHILIPPS, Lisa C. Discursive Deficits: A Feminist Perspective on the Power of Technical Knowledge in Fiscal Law and Policy. In: (Ed.). **Critical tax theory: an introduction**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

PIERUCCI, Antonio Flávio. **O Desencantamento do mundo: todos os passos do conceito em Max Weber**. São Paulo: Editora 34, 2003.

PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. Londres : Macmillan, 1920.

PIKETTY, Thomas. **Le capital au XXIe siècle**. Paris: Seuil, 2013.

\_\_\_\_\_. Vers une économie politique et historique : Réflexions sur le capital au XXIe siècle. **Annales: Histoire, Sciences Sociales**, Paris, n. 01, p. 125-138, jan-mar, 2015.

POLANYI, Karl. **The great transformation: the political and economic origins of our time**. Boston: Beacon Press, 2001.

RANCIÈRE, Jacques. **O ódio à democracia**. São Paulo: Boitempo, 2014.

RANSOM, John S. **Foucault's Discipline: The Politics of Subjectivity**. Durham: Duke University Press, 1997.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

READ, Jason. A Genealogy of Homo-Economicus: Neoliberalism and the Production of Subjectivity. **Foucault Studies**, Frederiksberg, n. 06, p. 25-36, 2009.

REVEL, Judith. History. In: LAWLOR, L. e NALE, J. (Ed.). **The Cambridge Foucault lexicon**. Cambridge: Cambridge University Press, 2014. p.138-147.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, p. 1-39, 2015a.

\_\_\_\_\_. Neotributação ou Justiça Distributiva? **Revista Direito do Estado**, v. 34, p. 1-10, 2015b.



\_\_\_\_\_. Tributação e Desigualdade Social no Brasil. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. (Orgs.). **Estado Fiscal e Tributação**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015c. p. 100-138.

\_\_\_\_\_. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RICHARDSON, Janice. **The classic contractarians: critical perspectives from contemporary feminist philosophy and law**. Burlington: Ashgate Publishing Company, 2009.

RIMBAUD, Arthur. **Rimbaud: complete works, selected letters: a bilingual edition**. Chicago: University of Chicago Press, 2005.

ROBESPIERRE, Maximilien. Discours sur la Constitution. **Le Grand Soir**, 1793. Disponível em: <<http://www.legrandsoir.info/robespierre-l-homme-est-ne-pour-le-bonheur.html>>. Acesso em: 24 mai. 2016

ROCHA, Sérgio Andre. O que é formalismo tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 227, p. 146-156, 2014.

RONCAGLIA, Alessandro. **La riqueza de las ideas: una historia del pensamiento**. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 2006.

ROSA, Alexandre Morais da; AMARAL, Augusto Jobim do. **Cultura da Punição: A Ostentação do Horror**. Florianópolis: Editora Empório do Direito, 2015.

ROTHBARD, Murray. **L'éthique de la liberté**. Paris : Les Belles Lettres, 2011.

ROUSSEAU, Jean-Jacques **Du contrat social ou principes du droit politique**. Leipsic: Gerard Fleischer, 1796.

\_\_\_\_\_. **O contrato social**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

\_\_\_\_\_. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

\_\_\_\_\_. **Discours sur l'économie Politique**. Saguenay: Université du Québec à Chicoutimi, 2002.

RUSSELL, Bertrand. **História da filosofia ocidental: A filosofia moderna**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2015.

RYAN, Alan. **The making of modern liberalism**. Princeton: Princeton University Press, 2012a.

\_\_\_\_\_. **On politics**. London: Penguin Books, 2012b.

SAFATLE, Vladimir. **O circuito dos afetos: corpos políticos, desamparo e o fim do indivíduo**. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2016.

SALGADO, Karine **A filosofia da dignidade humana: Por que a essência não chegou ao conceito?** Belo Horizonte: Mandamentos, 2011.

\_\_\_\_\_.; FEITAL, Thiago Álvares. História do direito como história da cidade. In: FONSECA, Ricardo Marcelo; PEREIRA, Luís Fernando Lopes; FURMANN, Ivan (orgs.). **Anais do V Congresso Brasileiro de História do Direito: as formas do direito, ordem, razão, decisão: experiências jurídicas antes e depois da modernidade**. Curitiba: Instituto Brasileiro de História do Direito, 2013. p. 933-945.

SALVADOR, Evilasio. **As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos/ e Oxford Committee for Famine Relief, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTORO, Emilio. La povertà nell'era della globalizzazione una genealogia dell'arte di ignorare i poveri. **Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno**, Florença, v. 42, p. 59-99, 2013.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003**. Institui o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/ouvidoria/legiso4.shtm>>. Acesso em: 28 nov. 2016,

SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale Law Journal**, v. 97, n. 04, p. 509-548, 1988.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHWEIGER, Gottfried. Taxation and the Duty to Alleviate Poverty. In: GAISBAUER, Helmut P.; SCHWEIGER, Gottfried; SEDMAK, Clemens (orgs.). **Philosophical Explorations of Justice and Taxation**. Nova York: Springer, 2015.

SELIGMAN, Edwin R. A. On the Shifting and Incidence of Taxation. **Publications of the American Economic Association**, v. 7, n. 2/3, p. 07-191, mar/mai, 1892.

SEHELLART, Michel. Situation du Cours. In: FOUCAULT, Michel. et al. **Naissance de la biopolitique: cours au Collège de France (1978-1979)**. Paris: Gallimard /Seuil, 2004.

SHAPIRO, Ian. **Os fundamentos morais da política**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; FERREIRA, Jhonatan. **Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília/Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011.

SIMPSON, Herbert. The Changing Theory of Property Taxation. **The American Economic Review**, v. 29, n. 03, p. 453-467, 1939.

SMITH, Christian; SORRELL, Katherine. On Social Solidarity. In: JEFFRIES, Vincent (ed.). **The Palgrave Handbook of Altruism, Morality, and Social Solidarity: Formulating a Field of Study**. Nova York: Palgrave Macmillan, 2014. p. 219-248.

SOARES, Fabiana de Menezes. Simplificação da legislação tributária infra-legal: acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo. **Cadernos de Finanças Públicas**, Belo Horizonte, v. 12, p. 219-254, 2013.

SÓFOCLES. **Antigone; Oedipus the King; Electra**. Oxford: Oxford University Press, 1962.

SOUZA, Jessé. **A construção social da subcidadania**: Para uma sociologia política da modernidade periférica. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006.

\_\_\_\_\_. A ralé brasileira. In : \_\_\_\_\_. (org.) **A ralé brasileira**. Belo Horizonte, Editora UFMG, 2011.

SPECTOR, Céline. Variations de la propriété : Montesquieu contre l'individualisme possessif. In: BACHOFEN, B. (Ed.). **Inventions et critiques du libéralisme: le pouvoir, la personne, la propriété**. Lyon: ENS Éditions, 2008. p.95-116.

SPIVAK, Gayatri Chakravorty. **In Other Worlds**: Essays in Cultural Politics. Nova York: Routledge, 1998.

STIGLITZ, Joseph Eugene. **The Price of Inequality**: How Today's Divided Society Endangers Our Future. Nova York: W.W. Norton & Company Inc, 2013.

\_\_\_\_\_. **The Great Divide**: Unequal Societies and What We Can Do About Them. Nova York: W.W. Norton & Company Inc, 2015.

STONE, Matthew. Life beyond law: Questioning a return to origins. In: STONE, Matthew.; WALL, Illan rua, *et al* (Ed.). **New critical legal thinking**: law and the political. Nova York: Routledge, 2012. p. 198-211.

STONE, Martin. Focalizando o direito: o que a interpretação jurídica não é. In: MARMOR, Andrei. **Direito e interpretação**: ensaios de filosofia do direito. São Paulo : Martins Fontes, 2000. p. 47-144.

SUPIOT, Alain. La pobreza bajo el prisma del derecho. **Universitas**: Revista de Filosofia, Derecho y Política, Madri, n. 20, p. 78-87, 2014.

\_\_\_\_\_. **Critique du droit du travail**. Paris: Presses Universitaires de France, 2015.

TATCHER, Margareth. **Interview for Woman's Own ("no such thing as society")**. Disponível em: <<http://www.margareththatcher.org/document/106689>>. Acesso em: 04 jan. 2017.

TELLMANN, Ute. Foucault and the Invisible Economy. **Foucault Studies**, Frederiksberg, n. 06, p. 05-24, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madri: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

TODOROV, Tzvetan. **Os inimigos íntimos da democracia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 150, II. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 7549-7562.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. 3. São Paulo: Renovar, 2005b.

TRESCH, Richard W. **Public Finance: A Normative Theory**. Londres: Elsevier, 2015.

TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o Direito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 26, p. 34-59, jan., 1951.

UNGER, Roberto Mangabeira. **The Critical Legal Studies Movement**. Harvard: Harvard University Press, 1986.

UNICEF. **UNICEF Data: Monitoring the Situation of Children and Women**. Disponível em: <<https://data.unicef.org/topic/child-health/diarrhoeal-disease/>>. Acesso em: 20 jan. 2017.

VAROUFAKIS, Yanis. **Foundations of Economics: A Beginner's Companion**. Nova York: Routledge, 2002.

\_\_\_\_\_. Egalitarianism's latest foe: a critical review of Thomas Piketty's *Capital* in the Twenty-First Century. **Real-World Economics Review**, Bristol, n. 69, p. 18-35, 2014.

VEYNE, Paul. **Foucault: seu pensamento, sua pessoa**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ediciones Deplama, 2001.

WALLACE, David Foster. **The Pale King**. New York: Hachette Book Group, 2011.

WALRAS, Léon. **Elements of Theoretical Economics or the Theory of Social Wealth**. Cambridge: Cambridge University Press, 2014.

WALSHE, Maurice. **The Long Discourses of the Buddha: A translation of the Dīgha Nikāya**. Boston: Wisdom Publications, 1995.

WARD, Eilís. Human Suffering And The Quest For Cosmopolitan Solidarity: A Buddhist Perspective. **Journal of International Political Theory**, v. 09, n. 02, p. 136-154, 2013.

WEIL, Simone. **L'enracinement: prélude à une déclaration des devoirs envers l'être humain**. Paris: Gallimard, 1949.

WEINRIB, Ernst. **Corrective Justice**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

WICKSELL, Knut. A new principle of just taxation. In: MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan T (orgs.). **Classics in the theory of public finance**. Nova York: St. Martins Press, 1958. p. 72-118.

WITTIG, Monica. **The straight mind and other essays**. Nova York: Harvester Wheatsheaf, 1992.

WOLFREYS, Julian. Preface: on Textual Haunting. In: BLANCO, María del Pilar (orgs.). PEEREN, Esther. **The Spectralities Reader: Ghosts and Haunting in Contemporary Cultural Theory**. Londres: Bloomsbury, 2013. p. 69-74

WOOD, Ellen Meikisins. **Liberty and property: a social history of Western political thought from Renaissance to Enlightenment**. Nova York: Verso, 2012.

WOOLF, Virginia. **Orlando: a biography**. Londres: Wordsworth Classics, 2003.

XIFARAS, Mikhaïl. Introduction. In: BERNS, Thomas; DUPONT, Jean-Claude K.; \_\_\_\_\_. **Philosophie de l'impôt**. Bruxelles: Bruylant, 2006.